مقــــرر

المحاسبة أقسام وفروع

لطلبة الجامعة المفتوحة

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

تهدف المحاسبة إلى تقديم بيانات مالية عن أنشطة المشروعات الاقتصادية بغرض الاستفادة من هذه البيانات في اتخاذ القرارات المناسبة من قبل مستخدمي البيانات . ونظراً للتوسع في الكثير من المشروعات وتنوع السلع التي تنتجها أو تقوم بتصريفها . فإن إدارة المشروع باعتبارها المستخدم الأساسي لهذه البيانات تحتاج إلى معلومات دقيقة وتفصيلية عن الأنشطة المختلفة التي يقوم بها المشروع . وهذه البيانات قد لا توفرها المحاسبة المالية بوضعها المألوف والتي تهتم بإعطاء صورة إجمالية للمشروع .

ونظراً للنمو الاقتصادي الذي تشهده ليبيا وتعدد المشروعات الاقتصادية وتزايد التعامل مع الخارج في عمليات استيراد وتصدير فإن الحاجة تصبح ماسة لتقديم هذا الكتاب الذي يوضح العديد من الأنظمة المحاسبية المتخصصة والتي تساعد أنواعاً عديدة من المشروعات .

ويهدف هذا الكتاب إلى تقديم الأنظمة المحاسبية في المنشآت ذات الأقسام والفروع والتعامل في عمليات الاستيراد والتصدير وبعض أنواع البيوع مثل بضاعة الأمانة والبيع بالتقسيط .

ولقد دفعني إلى إعداد هذا الكتاب النقص الملحوظ في المكتبة في المراجع التي يمكن الاستعانة بها في فهم النظم المحاسبية التي تلائم احتياجات المنشآت . ولقد شعرت بحاجة الطلبة إلى مثل هذا الكتاب من

خلال تدريسي لمادة المحاسبة المتقدمة خلال سنوات عديدة بكلية الاقتصاد بجامعة قاريونس.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل من ساهم في إخراج هذا الكتاب بأي شكل، سواء من ساعد في طباعة المخطوط أو من تفضل بمراجعته. وأخص بالشكر زوجتي التي قامت بمراجعة الطبعة الثانية.

وآمل من كل المهتمين بالمحاسبة أن يجدوا فيه فائدة لهم وأن يقدموا ما يرونه مناسباً من نقد أو توجيه من شأنه تقديم الكتاب في صورة أفضل.

وأخيراً فإن الجهد الإنساني لا يرقى إلى مرتبة الكمال، وأسأل الله أن أكون قد وفقت في تقديم عمل ينفع المهتمين.

د. جمعة خليفة الحاسي

بنغازي 1995/1/1 م

القسم الأول

حسابات الاقسام

Departmental Accounts

الفصل الأول

حسابات الأقسام

مقدمة

تتعدد الأنشطة في كثير من المشروعات مما تستلزم الإدارة الحكيمة ضرورة تميز هذه الأنشطة عن بعضها البعض لمعرفة تأثير كل نشاط على أهداف المشروع . ونشاهد في الحياة العملية أن الأسواق تقوم بعرض مجموعة كبيرة من السلع في أقسام بيعية مختلفة ، مثل قسم الملابس وقسم المصنوعات الجلدية والأحذية وقسم الأدوات الكهربائية والمنزلية ، وغيرها . كما نرى في شركات التأمين أقسام للتأمين ضد الكوارث والتأمين على الحياة وغيرها . وفي الفنادق يوجد قسم للاستقبال وقسم الغرف والمطعم والمقهى وغيرها .

وتحتاج الإدارة العليا في المنشآت التي تتبع نظام الأقسام إلى معلومات تفيد في تحليل إيرادات ومصروفات كل قسم من الأقسام ودراستها لمعرفة مقدار ما يساهم به كل قسم في النتيجة النهائية للمنشأة .

كما أن البيانات التحليلية للأقسام تفيد في الحكم على كفاءة من أوكلت إليهم مسئولية الإشراف على هذه الأقسام واتخاذ الإجراءات اللازمة لدعم الأقسام الناجحة وتوجيه الأقسام الخاسرة والأخذ بيدها وعلاج مشاكلها لتساهم في تحقيق الغاية من المشروع .

والمحاسبة بوضعها المألوف (بالوضع الذي سبق دراسته في مبادىء المحاسبة والمحاسبة المتوسطة وغيرها) تساهم في إعطاء الإدارة صورة عن

إيرادات ومصروفات المشروع ككل دون أن تقدم بيانات تحليلية عن هذه الأقسام ، وهي بذلك تصبح محدودة النفع . ولكي تتمكن المنشأة من تقييم أداء كل قسم وتشجيع الأقسام التي تساهم في تحقيق إيرادات المشروع والأخذ بيد الأقسام الخاسرة وتوجيهها الوجهة السليمة يجب أن تصمم الدفاتر بطريقة تكفل استخراج نتائج كل قسم من الأقسام ، وهو ما يعرف بحسابات الأقسام .

وقبل البدء في الحديث عن حسابات الأقسام ، وجب التنويه إلى أن حسابات الأقسام تهتم بإعداد بيانات دقيقة ومفصلة عن إيرادات ومصروفات كل قسم ، وبالتالي فإن هذه البيانات تعد للأغراض الداخلية (استعمالات إدارة المشروع فقط) وليست للنشر الخارجي .

فوائد حسابات الأقسام :

تفيد البيانات التحليلية للأقسام إدارة المشروع في التعرف على :

1 ـ إيرادات ومصروفات كل قسم وبالتالي تحديد نتائج أعماله ويفيد ذلك في عمل المقارنات بين الأقسام ومعرفة العائد على المستثمر في كل قسم . كما يفيد ذلك في دراسة بنود الإيرادات والمصروفات لكل قسم ومقارنتها بالسنوات السابقة لمعرفة الاتجاه وإمكانية إيجاد طريقة أفضل لاستثمار الموارد .

وفيما يتعلق بتحديد النتائج فإن المنشآت قد تأخذ أحد اتجاهين :

أ ـ الاكتفاء بمعرفة إجمالي دخل الأقسام على اعتبار أن المشرفين عليها مسئولون مسئولية مباشرة عن مبيعات الأقسام وتكلفة مبيعاتها ، وهي التي تحدد كفاءتهم في تسيير العمل .

ب ـ محاولة تحليل بيانات الأقسام بدرجة تمكن من تحديد صافي دخل كل قسم . وهو ما يستدعي ضرورة تحليل بنود المصروفات الإدارية والبيعية وغيرها .

2 ـ تقييم أداء المشرفين على الأقسام على أساس نتائج الأقسام المسئولين عنها ، فيمدح المحسن ويجزى ويؤخذ بيد المقصر ويرشد إلى الطريق السليم ، وذلك حتى تكون الصورة واضحة لبيان مساهمة كل قسم في تحقيق أهداف المشروع والتي يمكن أن تنسب إلى قسم دون آخر في غياب هذه المعلومات . وقد تتخذ نتائج المشروعات الإجمالية أو الصافية للحكم على كفاءة الأقسام ، وفي أحيان أخرى يستخدم مفهوم مساهمة القسم في تغطية المصروفات غير المباشرة والتي تفيد إضافة إلى التقييم في اتخاذ القرار المناسب لإلغاء الأقسام الخاسرة أو الإبقاء عليها رغم خسارتها والتي سنتناولها فيما بعد .

3 ـ معرفة تكلفة مبيعات كل قسم ونصيبه من المصروفات المباشرة وغير المباشرة لغرض وضع الأسعار المناسبة التي تكفل تغطية المصروفات المختلفة التي يتكبدها المشروع وتحقيق عائد اقتصادي يضمن استمرارية المشروع في الأمد الطويل .

وسنتناول حسابات الأقسام في المباحث التالية :

المبحث الأول : النظام المحاسبي في حالة الاكتفاء بمجمل دخل الأقسام .

المبحث الثاني : النظام المحاسبي في حالة تحديد صافي دخل الأقسام .

المبحث الثالث : المساهمة في تغطية المصروفات غير المباشرة واتخاذ القرارات .

المبحث الأول

النظام المحاسبي في حالة تحديد مجمل دخل الأقسام فقط
Gross Profit Approach

النظام هو مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات والتعليمات المتعلقة به . وقد يحتاج النظام المحاسبي في منشآت الأقسام إلى مستندات داخلية ترفق بالمستندات الأصلية حتى تتمكن المنشأة من تحليل مشتريات الأقسام وتحديد ما يخص كل قسم ، وأيضاً في معرفة التعامل الداخلي بين الأقسام وغيرها من الأمور التي تتطلب توزيع المصروفات التي لا تخص قسماً معيناً .

أما من حيث الدفاتر والسجلات فإن المشروع قد يختار تحليل البيانات المتعلقة بالأقسام في كشوف خارجية أو أن يقوم بعملية تحليل البيانات داخل السجلات المحاسبية وسنناقش هاتين الطريقتين فيما يلي :

أولاً : تحليل البيانات في كشوف خارجية

ويتم في هذه الطريقة الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المحاسبية بوضعها المألوف ، على أن يتم تحليل البيانات في مجموعة كشوف أو سجلات خارجية من واقع المستندات . فلو أخذنا المبيعات كمثال فإن مبيعات كل يوم تفرغ في كشف يبين مبيعات كل قسم من الأقسام ، وتقيد القيمة الإجمالية للمبيعات في دفتر اليومية وترحل إلى دفتر الأستاذ العام .

وفي نهاية كل شهر مثلاً تتم عملية مطابقة رصيد المبيعات في دفتر الأستاذ مع إجمالي مبيعات الأقسام الظاهرة بكشف تحليل المبيعات . وتعد كشوف لكل عناصر مجمل الدخل وهي : المشتريات ، مردودات المشتريات ،

المبيعات ، مردودات المبيعات ، مصروفات المشتريات ، بضاعة أول المدة وبضاعة آخر المدة .

ومن خلال هذه البيانات التحليلية يمكن أن تعد قائمة دخل تحليلية لكل قسم واستخراج مجمل الدخل .

ويأخذ الكشف التحليلي الشكل المبسط التالي :

كشف تحليل المبيعات

التاريخ	قيمة المبيعات	الأقسام البيعية			
		أ	ب	جـ	

وقد تستخدم الكشوف التحليلية بالإضافة إلى السجلات المحاسبية في حالة المشتريات والمبيعات النقدية ومصروفات المشتريات إذا لم توجد خانات كافية باليومية .

ثانياً : تحليل البيانات في السجلات المحاسبية :

إذا رأت المنشأة ضرورة الاحتفاظ بالبيانات التحليلية داخل السجلات المحاسبية فإنها قد تختار إحدى الطريقتين الآتيتين :

أ ـ الاحتفاظ بمجموعة دفترية كاملة لكل قسم من الأقسام ، وبذلك يكون لكل قسم يومية للمشتريات وأخرى للمبيعات وثالثة لمردودات المشتريات وغيرها من اليوميات المساعدة التي يرى المشروع ضرورة الاحتفاظ بها .

ويفتح بدفتر الأستاذ حساباً لكل بند من بنود الإيرادات والمصروفات لكل قسم من الأقسام . وهذا يعني أنه إذا كان لدى المنشأة ثلاثة أقسام فإنها تحتفظ لديها بثلاثة حسابات للمبيعات وثلاثة حسابات للمشتريات وهكذا . وبديهي أن هذه الطريقة تصلح للمنشأة الصغيرة والقليلة الأقسام ، أما إذا كثر عدد الأقسام فإن اتباع هذه الطريقة يؤدي إلى تضخيم وتعقيد النظام المحاسبي .

ب ـ الطريقة التحليلية : ويعني ذلك أن المنشأة تحتفظ بيومية واحدة للمشتريات أو المبيعات أو غيرها ، على أن تضاف إليها خانات تحليلية بحسب عدد الأقسام مع وجود خانة للإجمالي . وكذلك الأمر بالنسبة لدفتر الأستاذ العام إذ يتم الاحتفاظ بحساب واحد لكل نوع من أنواع المصروفات والإيرادات على أن يزود بخانات تحليلية بحسب عدد الأقسام وبما يسمح بتحليل البيانات طبقاً للأقسام البيعية .

ونظراً لأهمية هذه الطريقة سنتناول نماذج الدفاتر والسجلات التحليلية التي تمكن من تحديد مجمل دخل الأقسام :

1 ـ المشتريات :

تتكون المشتريات من مشتريات آجلة ومشتريات نقدية . وقد تكون المشتريات محددة لقسم معين وفي هذه الحالة تثبت في مشتريات القسم باستخدام فاتورة الشراء . ولكن المشتريات قد تخص أكثر من قسم مما يستلزم ضرورة فرز نصيب كل قسم منها وتحديد تكلفة ذلك الجزء ، وفي هذه الحالة الأخيرة نجد أن فاتورة الشراء لا تصلح للقيد في يومية المشتريات التحليلية . ويستدعي الأمر هنا ضرورة وجود مستند داخلي يرفق بالفاتورة الأصلية يبين ما يخص كل قسم من الأقسام من المشتريات .

ـ المشتريات الآجلة :

وتقيد المشتريات الآجلة في يومية المشتريات ، وتسطر بحيث تحوي أعمدة تحليلية يخص كل منها قسماً معين ، وفيما يلي شكل ليومية مشتريات تحتوي على أربعة عمليات حدثت أثناء الشهر .

يومية المشتريات الآجلة

التاريخ	المورد	رقم الفاتورة	الدائنين	الأقسام		
				أ	ب	جـ
10/1	الوطنية للأسواق	أ/180	500	200	150	150
10/25	النسور	ن/120	750	200	-	550
10/25	الأدوات المنزلية	0195	450	150	200	100
10/31	الوطنية للأسواق	د/150	600	400	200	-
			2300	950	550	800

ويتم الترحيل إلى حسابات الموردين أولاً بأول أما المشتريات وإجمالي الدائنين فترحل إلى دفتر الأستاذ في نهاية كل أسبوع أو شهر حسب حجم النشاط وذلك بعد قيدها في اليومية بالقيد التالي :

2300	من حـ/المشتريات
	950 قسم أ
	550 قسم ب
	800 قسم جـ
	2300 إلى حـ/الدائنين (الموردين)

ـ المشتريات النقدية :

تقيد المشتريات النقدية في جانب المدفوعات بدفتر النقدية (أو خانة المشتريات في يومية المدفوعات) . ويتم تزويد خانة المشتريات النقدية بأعمدة تحليلية (جزئية) لبيان مشتريات كل قسم . وفيما يلي نموذج لقيد المشتريات النقدية .

يومية النقدية

جانب المدفوعات

خزينة له	مصرف له	خصم مكتسب له	دائنون منه	إجمالي المشتريات منه	تحليل المشتريات				التاريخ
					أ	ب	جـ	. . .	
1000	2100	500	1200	2400	800	600	1000		

وفي نهاية الفترة يرحل إجمالي جانب المدفوعات إلى الحسابات المختلفة بدفتر الأستاذ العام مع ضرورة الترحيل إلى حسابات الموردين بالأستاذ المساعد أولاً بأول ويجري القيد التالي :

من مذكورين
1200 حـ/الدائنين
2400 حـ/المشتريات
800 قسم أ
600 قسم ب
1000 قسم جـ
إلى مذكورين
1000 حـ/الخزينة
2100 حـ/المصرف
500 حـ/خصم مكتسب

وإذا كان فراغ اليومية لا يسمح بتحليل المشتريات فإنه يمكن الاكتفاء بخانة إجمالي المشتريات واستخدام يومية إحصائية بأعمدة تحليلية (كشف تحليل المشتريات) بحسب عدد الأقسام بحيث تقيد المشتريات النقدية بصورة إجمالية في دفتر النقدية وبصورة تفصيلية في اليومية الإحصائية .

ويظهر حساب المشتريات في دفتر الأستاذ العام بعد ترحيل المشتريات الآجلة والنقدية على الصورة التالية :

حـ/المشتريات

الإجمالي	الأقسام			البيان	التاريخ	الإجمالي	الأقسام			البيان	التاريخ
	أ	ب	جـ				أ	ب	جـ		
2300	950	550	800	إلى حـ/الدائنين	10/31						
2400	800	600	1000	إلى حـ/النقدية	10/31						

2 ـ المبيعات :

تنقسم المبيعات إلى مبيعات نقدية وآجلة . وبالنسبة لمستند القيد فإن المبيعات تسجل من واقع فواتير البيع التي تعدها الأقسام أو أشرطة آلة تسجيل النقدية في حالة البيع النقدي .

ـ المبيعات الآجلة :

تعد يومية المبيعات الآجلة بنفس طريقة يومية المشتريات ، حيث يتم التسجيل من واقع فواتير المبيعات التي تعدها الأقسام ، ويتم الترحيل إلى حسابات المدينين أولاً بأول ويتم الترحيل إلى حساب المبيعات في نهاية الأسبوع أو الشهر حسب حجم النشاط .

وتتخذ يومية المبيعات الآجلة الشكل التالي :

التاريخ	رقم الفاتورة	العميل	المدينين	الأقسام		
				أ	ب	جـ
10/25	2/890	المطاحن	750	250	300	200
10/31	2أ/18	المهابط	1000	600	200	200
			1750	850	500	400

وفي نهاية الفترة يعد القيد التالي :

1750 من حـ/المدينين

1750 إلى حـ/المبيعات

850 قسم أ

500 قسم ب

400 قسم جـ

ـ المبيعات النقدية :

وتقيد في جانب المقبوضات بيومية النقدية (أو يومية المقبوضات) في خانة المبيعات ، على أن تجزأ خانة المبيعات إلى خانات جزئية بحسب عدد الأقسام ، وإذا تعذر فتح خانات جزئية تقيد المبيعات بصورة إجمالية في دفتر النقدية وبصورة تفصيلية في يومية إحصائية مزودة بخانات تحليلية بحسب عدد الأقسام مثل ما رأينا في حالة المشتريات .

ويظهر حساب المبيعات بعد ترحيل المبيعات النقدية والآجلة كالآتي :

الإجمالي	الأقسام			البيان	التاريخ	الإجمالي	الأقسام			البيان	التاريخ
	أ	ب	جـ				أ	ب	جـ		
						1750	850	500	400	من حـ/المدينين	10/31
						9500	2100	3400	4000	من حـ/ النقدية	رقم افتراضي

وتسطر يوميتي مردودات المشتريات ومردودات المبيعات بنفس الطريقة .

3 ـ مصروفات المشتريات :

تمثل مصروفات الشراء عنصراً هاماً من عناصر تكلفة البضاعة وتشمل مصروفات النقل والرسوم الجمركية والتأمين والتخزين . وتستخدم عدة أسس لتوزيع مصروفات الشراء في حالة الشراء لأقسام مختلفة . فمصروفات النقل

للداخل قد توزع على الأقسام بحسب وزن الأصناف المشتراة أو بقيمة مشتريات كل قسم . والمصروفات الجمركية توزع بحسب قيمة مشتريات كل قسم في حالة عدم اختلاف التعريفة الجمركية ، أما إذا اختلفت فتحدد على أساس تخصيص الرسوم للقسم المعني .

ويتم تسجيل هذه المصروفات حسب الأقسام منذ البداية في حسابات الأقسام في الخانات التحليلية حتى يمكن الوصول إلى إجمالي دخل كل قسم ، وقد تمسك المنشأة حساباً واحد لمصروفات المشتريات مزود بأعمدة تحليلية لكل قسم أو أن تمسك حسابات متعددة لكل نوع من أنواع مصروفات الشراء بخانات تحليلية حسب عدد الأقسام .

4 ـ بضاعة الأقسام :

تقوم المنشأة في نهاية كل سنة مالية بجرد البضاعة الموجودة لدى الأقسام وتثبت في كشوف مخصصة لذلك الغرض ويفضل أن تقوم المنشأة بمسك بطاقات لكل صنف من البضاعة في كل قسم تبين حركة البضاعة والرصيد في نهاية كل فترة . وتتم المطابقة بين الرصيد الفعلي للجرد والرصيد الدفتري والبحث عن أسباب الفروقات إن وجدت . وتقيد البضاعة الباقية من واقع كشوف الجرد في حسابات الأقسام .

5 ـ الشراء في حالة وجود مخازن عامة :

قد ترى بعض الشركات ضرورة شراء البضائع بكميات كبيرة وتخزينها لسبب من الأسباب ويتم الصرف إلى الأقسام عند الطلب . وفي هذه الحالة تسجل المشتريات بعد تسعيرها وتحديد تكلفة كل صنف وتكلفة الوحدة منه في يومية المشتريات العادية (ليست تحليلية) وفي نهاية كل فترة يقيد إجمالي المشتريات ويرحل القيد التالي :

××× من حـ/بضاعة المخزن العام

××× إلى حـ/الموردين (أو المصرف)

ويستحسن أن تقيد مشتريات مخزن الجملة حسب طريقة الجرد المستمر

بحيث يمكن تتبع حركة المخزون . ويتم الصرف بناء على أذونات صرف وتقيد في يومية منصرف المخازن والتي تعتبر بمثابة مشتريات الأقسام .

وتعد يومية منصرف المخازن* ، بحيث يظهر رقم إذن الصرف وتاريخه وقيمة المنصرف والقسم المنصرف له ، وفي نهاية كل فترة يجري القيد التالي :

××× من حـ/مشتريات الأقسام
× قسم أ
× قسم ب
× قسم جـ
××× إلى حساب/بضاعة المخزن العام

وتقفل المشتريات كالمعتاد في ملخص الدخل العام أما رصيد بضاعة المخزن العام فيظهر في الميزانية فقط بالإضافة إلى البضاعة الباقية لدى الأقسام .

6 ـ التحويلات الداخلية بين الأقسام :

لا تقتصر معاملات الأقسام على التعامل مع الغير فقط ، بل كثيراً ما تتبادل الأقسام فيما بينها الخدمات أو البضائع . فقد يقوم أحد الأفراد في قسم معين بالعمل في قسم آخر ولفترة معينة ، أو أن يقوم قسم ما بشراء بضاعة من قسم آخر كما هو الحال في حالة شراء قسم الملابس الجاهزة للأقمشة من قسم المنسوجات . وفي حالة حدوث مثل هذا النوع من التعامل بين الأقسام فإن الأمر يستلزم ضرورة استكمال الصورة عند استخراج نتيجة أعمال الأقسام بحيث تظهر هذه العمليات الداخلية لتبين كل مصادر البضاعة التي يحصل عليها القسم سواء كانت مصادر داخلية أو خارجية .

ولبيان حركة البضاعة بين الأقسام يعد مستند داخلي يسمى إشعار تحويل أو

* يرجع إلى كتب التكاليف لمزيد من الإيضاح حول الرقابة على المخزون .

فاتورة تحويلات داخلية . ويحتوي هذا الإشعار على البيانات اللازمة مثل رقم الإشعار وتاريخه والقسم الذي قام بالتحويل والقسم المحول إليه وبيانات عن البضاعة من حيث الكمية والقيمة مع وجود توقيعات المختصين بذلك .

وفيما يلي نموذج لهذا الإشعار :

إشعار تحويل

التاريخ — رقم :
القسم المحول : — القسم المحول إليه :

الصنف	الكمية	السعر		القيمة		ملاحظات
		درهم	دينار	درهم	دينار	

توقيع «القسم المحول» — التوقيع بالاستلام «المحول إليه»

ويتم إثبات العمليات المختلفة في يومية تعرف بيومية التحويلات الداخلية بناء على صور الإشعارات ، وذلك بقصد الوصول إلى النتائج الحقيقية للأقسام المختلفة ، وبدونها تعتبر النتائج مضللة وتؤدي إلى تخفيض في أرباح الأقسام وزيادة أرباح القسم الثاني وتظهر يومية التحويلات الداخليـة على الشكل التالي :

يومية التحويلات الداخلية

الإجمالي	الأقسام المحول إليها			البيان	التاريخ	رقم الإشعار	الأقسام المحولة		
	أ	ب	جـ				أ	ب	جـ
1000	1000				8/25			1000	
250		250			8/25		250		
1250	1000	250					250	1000	

ويفتح في سجل الأستاذ العام حسابان للتحويلات الداخلية أحدهما يسمى التحويلات الواردة (مدينة) والآخر التحويلات الصادرة (دائنة) ويتم الترحيل إلى هذين الحسابين من واقع مجاميع الخانات التحليلية ليومية التحويلات الداخلية . ويقفل هذين الحسابين عند إعداد الحسابات الختامية في ملخص الدخل وذلك بجعل ملخص الدخل مديناً بقيمة التحويلات الواردة (على اعتبار أنها تمثل مشتريات داخلية للأقسام المحول إليها) ، كما يجعل ملخص الدخل دائناً بقيمة التحويلات الصادرة (لأنها تمثل مبيعات داخلية للأقسام المحول منها) . ويظهر حساب التحويلات الواردة على الشكل التالي :

حـ/التحويلات الواردة

الإجمالي	الأقسام أ	ب	جـ	البيان	التاريخ	الإجمالي	الأقسام أ	ب	جـ	البيان	التاريخ
1250	1000	250		إلى حـ/تحويلات صادرة							

وتثير التحويلات الداخلية مشكلة أخرى تتعلق بكيفية تسعير البضاعة عند تحويلها من قسم لآخر ، فقد تحول البضاعة إلى الأقسام الأخرى بتكلفتها أو أكثر من ذلك وسنعود لمناقشة ذلك فيما بعد .

استخراج مجمل دخل الأقسام :

إذا رأت المنشأة الاكتفاء باستخدام حسابات الأقسام لغرض تحديد مجمل الدخل فقط، فإن المجموعة الدفترية التي سبق الكلام عنها تكون كافية لتحديد مجمل دخل كل قسم ، إذ أن هذه المجموعة الدفترية تبين مبيعات كل قسم ومشترياته وكذلك مصروفات المشتريات من عمولة شراء ومصروفات نقل وتخزين والتحويلات الداخلية (بفرض أن التحويلات تتم بالتكلفة) وعند الجرد تظهر الكشوف البضاعة الباقية لدى كل قسم . أما بقية المصروفات التي تنفقها

المنشأة والتي تتعدى مرحلة إعداد البضاعة للبيع فإنها تظهر بصورة إجمالية تخص المنشأة ككل ولا حاجة لتوزيعها على الأقسام ، وفيما يلي شكل لملخص دخل يبين النتيجة الإجمالية للأقسام :

حـ/ملخص الدخل عن السنة المنتهية في 12/31

منه | له

الإجمالي	الأقسام أ	ب	جـ	البيان	الإجمالي	الأقسام أ	ب	جـ	البيان
xx	x	x	x	بضاعة 1/1	xx	x	x	x	مبيعات
xx	x	x	x	مشتريات	xx	(x)	(x)	(x)	مردودات مبيعات
(xx)	(x)	(x)	(x)	مردودات مشتريات	xx	x	x	x	بضاعة 12/31
xx	x	x	x	تحويلات واردة	xx	x	x	x	تحويلات صادرة
xx	x	x		مصروفات الشراء				x	مجمل الخسارة
xx	x	x		مجمل الدخل					
	xx	xx	xx			xx	xx	xx	
xx				مصروفات بيع	xx				مجمل الدخل للأقسام جميعها
xx				مصروفات إدارية					
xx				مصروفات أخرى					
xx				صافي الدخل					
xxx					xxx				

ملاحظة :

يصور النموذج السابق حالة الاكتفاء بتحديد إجمالي دخل الأقسام ويظهر النموذج أن القسمين أ ، ب قد حققا فائض في إجمالي الدخل بينما حقق القسم (جـ) خسارة إجمالية ولم توزع المصروفات الأخرى بين الأقسام بل تم تحميلها على مجمل الدخل بصفة عامة .

التحويلات الداخلية والبضاعة الباقية :

لقد أشرنا فيما سبق إلى أن الأقسام قد تتبادل البضائع والخدمات فيما بينها ، وأن الحكمة تستدعي إثبات هذه المعاملات في حساب التحويلات

الداخلية ومعاملة هذه التحويلات كمشتريات في حالة التحويلات الواردة أو كمبيعات في حالة التحويلات الصادرة . إلاّ أن الأمر لا يقف عند هذا الحد فالبضاعة المتبادلة بين الأقسام قد تسعّر بالتكلفة أو بأكثر من التكلفة وذلك لتغطية نصيب البضاعة المحوّلة من مصروفات القسم الذي قام بعملية التحويل .

وتظهر المشكلة إذا تبقى جزء من البضاعة المحولة دون بيع في نهاية السنة وكانت البضاعة قد حولت بأعلى من ثمن التكلفة . ويراعى في هذه الحالة أن يتم استبعاد ما قد أضيف إليها من أرباح عند تحويلها بقصد الوصول إلى ثمن تكلفتها . وسنناقش فيما يلي طرق التسعير المتبعة في تحويل البضاعة من قسم لآخر .

أولاً : التسعير بالتكلفة :

قد يتبع المشروع سياسة تسعير البضاعة المحولة من قسم لآخر بثمن تكلفتها . وفي هذه الحالة نجد أن البضاعة المحولة تقيد كالمعتاد في حسابي التحويلات الواردة والصادرة ، ثم يقفل هذان الحسابان في ملخص الدخل دون أن تثير هذه السياسة أية مشاكل محاسبية وتظهر البضاعة الباقية (من البضاعة المحولة) في قوائم الجرد بثمن تكلفتها .

ثانياً : التسعير بأعلى من ثمن التكلفة :

ترى بعض المنشآت أن تحويل البضاعة من قسم لآخر بثمن التكلفة يخالف الهدف من حسابات الأقسام . وذلك لأن نشاط كل قسم يقاس بقدرته على تصريف منتجاته (أو منتجات المشروع) ، وبالتالي فإن تحويل البضاعة من قسم لآخر يجب أن يتم بسعر البيع أو على الأقل بإضافة نسبة إلى التكلفة وذلك لأن القسم الذي حول البضاعة كان في إمكانه بيعها إلى الغير وبنفس القيمة أو أكثر وهذا يعني فقدان حقه في الإيرادات التي كان في إمكانه تحقيقها لو بيعت إلى الغير . وسنناقش معالجة التحويلات في حالة بيع كل البضاعة المحولة وفي حالة بقاء جزء منها بدون بيع .

أ ـ حالة بيع كل البضاعة المحولة :

لا تثير طريقة تسعير البضاعة بأكثر من سعر التكلفة مشكلة محاسبية في حالة التصرف في البضاعة المحولة جميعها . وسبب ذلك أن البضاعة المحولة قد انتقلت بالبيع إلى خارج المشروع وبالتالي تحققت كمبيعات ، وهذا يعني أن الإيرادات الإضافية (الزيادة على ثمن التكلفة) التي احتسبها القسم الذي قام بالتحويل قد أصبحت إيرادات حقيقية للمشروع . وتقفل التحويلات الصادرة في ملخص الدخل ويقابل الزيادة في إيرادات القسم الذي قام بالتحويل تضخم في تكلفة القسم الذي حولت إليه البضاعة . والنتيجة النهائية أن المشروع ككل سوف لن يتأثر بهذه التحويلات الداخلية .

ب ـ في حالة وجود بضاعة باقية :

إذا لم يتمكن القسم الذي حولت إليه البضاعة من تصريفها بالكامل فإن البضاعة الباقية لديه ستظهر في كشف الجرد مقومة بسعر تحويلها إليه ، ويعني ذلك أن البضاعة الباقية لدى الأقسام ستظهر متضخمة بقيمة الفرق بين تكلفة هذا الجزء من البضاعة المحولة وسعر تحويلها .

والخلل في هذه الحالة يكمن في أن إيرادات القسم الذي قام بالتحويل قد زادت نتيجة تحويل البضاعة بكامل القيمة المضافة إلى تكلفة البضاعة المحولة ، بينما نجد أن تكلفة البضاعة المباعة للقسم الذي حولت إليه البضاعة قد تضخم فقط بالقيمة المضافة على الجزء المباع فقط . والنتيجة النهائية زيادة الإيرادات الإضافية عن التكلفة وبالتالي زيادة في مجمل دخل المشروع فقط نتيجة تحويل البضاعة من قسم لآخر .

وما دام المشروع لا يربح من تعامله مع نفسه بل يتم تحقيق الإيراد بالبيع فقط ، فإن أي زيادة في الإيرادات تعتبر غير محققة ما لم تقابلها عملية بيع إلى أطراف خارجية . والخلاصة أن الزيادة في تكلفة البضاعة الباقية تعتبر إيرادات غير محققة على مستوى المشروع ويجب استبعادها . وهذا هو الإجراء المنطقي والسليم ، والقول بخلاف ذلك يعني جواز احتساب البضاعة بأكثر من

تكلفتها وهو خروج عن مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل . والأمثلة التالية تبين المعالجة المحاسبية للتحويلات الداخلية للبضاعة :

مثال (1) التحويل بالتكلفة :

تتبع الشركة الحديثة نظام الأقسام في إدارة الشركة وإليك الأرصدة في 1992/12/31 م .

البيان	قسم أ	قسم ب	قسم جـ	الإجمالي
بضاعة أول المدة	10000	15000	12000	37000
مشتريات	25000	20000	10000	55000
مصروفات نقل مشتريات	1000	600	400	2000
مردودات مبيعات	5000	2500	2500	10000
تحويلات واردة	-	1000	2000	3000
تحويلات صادرة	3000	-	-	3000
بضاعة آخر المدة	5000	6000	4000	15000
مصروفات تشغيل				1000

المطلوب :

1 ـ تصوير يومية التحويلات الداخلية .

2 ـ تصوير حسابي التحويلات الواردة والصادرة

الحل :

أولاً : يومية التحويلات الداخلية :

الإجمالي	الأقسام المحول إليها			الأقسام المحول منها			البيان	صفحة الأستاذ	التاريخ
	أ	ب	جـ	أ	ب	جـ			
3000	-	1000	2000	3000	-	-	مجموع التحويلات		12/31

ثانياً : الحسابات

حـ/التحويلات الواردة

الإجمالي	أ	ب	جـ	البيان	التاريخ	الإجمالي	أ	ب	جـ	البيان	التاريخ
3000	-	1000	2000	رصيد	12/31	3000	-	1000	2000	من حـ/ملخص الدخل	12/31
3000	-	1000	2000			3000	-	1000	2000		

حـ/التحويلات الصادرة

الإجمالي	أ	ب	جـ	البيان	التاريخ	الإجمالي	أ	ب	جـ	البيان	التاريخ
3000	3000	-	-	إلى حـ/ ملخص الدخل	12/31	3000	3000	-	-	رصيد	12/31
3000	3000	-	-			3000	3000	-	-		

مثال (2) التحويل بأكثر من التكلفة :

حول القسم (أ) بضائع إلى القسم (ب) تكلفتها 1000 دينار وقد تم التحويل بزيادة 10٪ على التكلفة ، وعند الجرد وجد أن هناك ما قيمته 440 دينار تمثل بضاعة باقية بمخازن القسم (ب) فما هي القيود اللازمة لتحويل البضاعة ثم بين كيفية تحديد تكلفة البضاعة الباقية والأرباح غير المحققة .

الحل :

1 ـ بما أن القسم (أ) يحتسب نسبة إضافية 10٪ على التكلفة عند التحويل فإن سعر التحويل سيكون كالآتي :

سعر التحويل = 1000 + 1000 × 10٪ = 1100

ويكون قيد التحويل

1100 من حـ/تحويلات واردة (ب)

1100 إلى حـ/تحويلات صادرة (أ)

تحويل بضاعة تكلفتها 1000 دينار بزيادة 10٪ على التكلفة

2 ـ بالنسبة للجزء المباع وقدره 660 دينار (1100 - 440) دينار فإن الأرباح التي حققها القسم (أ) أصبحت أرباحاً حقيقية وبالتالي لا يوجد إجراء يتخذ في هذا الخصوص.

أما بالنسبة للجزء المتبقي وقدره 440 دينار فإن هذا المبلغ متضخم بمقدار 10٪ من التكلفة «وهو المبلغ المطلوب تحديده» وبالتالي وجب استبعاد تلك الزيادة من قيمة البضاعة الباقية وإظهارها بالتكلفة فقط كالآتي :

نفرض التكلفة = س

الربح المضاف = 10٪ س أو 0,10 س

سعر التحويل = س + 0,10 س = 1,10 س

قيمة الجزء المتبقي = 440 دينار = 1,10 س

التكلفة س = 440 ÷ 1,10 = 400 دينار

الأرباح غير المحققة = 440 − 400 = 40

مثال (3) :

يتم تحويل البضائع من قسم لآخر على أساس احتساب نسبة إضافية قدرها 5٪ من التكلفة وعند الجرد تبين أن بضاعة أحد الأقسام قد تم تقديرها بمبلغ 2500 دينار ، وقد اتضح أيضاً أن ما قيمته 820 دينار تمثل قيمة بضائع مشتراة من الخارج والباقي قيمة تحويلات من أقسام أخرى فما هي تكلفةالبضاعة الباقية بهذا القسم ؟ .

الحل :

البضاعة الباقية وقدرها 2500 دينار يمكن أن تقسم إلى قسمين :

1 ـ الجزء المشترى من الخارج وهو مقيم بالتكلفة = 820 دينار

2 ـ الجزء المحول من أقسام أخرى وهو مضخم بنسبة 5٪ = $\frac{1680}{2500}$

لا بد من استبعاد الأرباح غير المحققة في البضاعة المحولة كالآتي :

نفرض التكلفة = س

نسبة الزيادة = 0,05 س

سعر التحويل = 1,05 س

البضاعة الباقية = 1,05 س

1680 = 1,05س

س = 1680 ÷ 1,05 = 1600 دينار

الأرباح غير المحققة = 1680 − 1600 = 80 دينار

وتظهر تكلفة البضاعة الباقية بالقسم كالآتي :

بضاعة من الغير	820
بضاعة محولة	1600
	2420 دينار

كيفية معالجة الأرباح غير المحققة : Unrealized Profit :

تعددت الآراء في كيفية معالجة الأرباح غير المحققة الخاصة بالبضاعة الباقية في آخر المدة ومن بين هذه الآراء :

أ ـ استبعاد الأرباح غير المحققة عن طريق حسابي التحويلات الواردة والصادرة:

وبناءً على هذا الرأي فإن الأرباح المحتسبة في بداية الأمر قد تم إدراجها عن طريق التحويلات بين الأقسام وبالتالي يجب أن يتم استبعاد هذه الأرباح التي لم تتحقق بعد بتوسيط حسابي التحويلات الواردة والصادرة بقيد عكسي لقيد التحويل وسنطلق عليها طريقة تخفيض التحويلات.

ففي مثالنا الأول تم احتساب أرباحاً إضافية قدرها 100 دينار عند التحويل وكان قيد التحويل :

1100 من حـ/تحويلات واردة (قسم ب)

1100 إلى حـ/تحويلات صادرة (قسم أ)

ونظراً لأنه لم يكن في الإمكان تحقيق هذه الأرباح كلها ، وجب استبعاد الجزء غير المحقق وهو 40 دينار بقيد يسمى قيد الاستبعاد : ـ

40 من حـ/تحويلات صادرة (قسم أ)

40 إلى حـ/تحويلات واردة (قسم ب)

وبذلك يتأثر ملخص دخل الأقسام نتيجة التغير في رصيد هذين الحسابين، إذ يصبح رصيد التحويلات الواردة أو الصادرة 1060 دينار كما تثبت البضاعة الباقية بمبلغ 440 - 40 = 400 دينار وهي التكلفة الأصلية بالقيد التالي :

400 من حـ / بضاعة آخر المدة (قسم أ)

400 إلى حـ / ملخص دخل (قسم ب)

ويتم قفل حسابي التحويلات الواردة والصادرة في حساب ملخص الدخل بالقيدين التاليين :

1060 من حـ / ملخص دخل الأقسام (قسم)

1060 إلى حـ / تحويلات واردة (قسم)

1060 من حـ / تحويلات صادرة (قسم)

1060 إلى حـ / ملخص دخل الأقسام (قسم)

مع العلم بأن البضاعة الباقية تظهر في قائمة الدخل (أو ملخص الدخل) بالتكلفة الأصلية أي بعد استبعاد الأرباح غير المخفضة.

وفي بداية السنة التالية يجري قيد إعادة الوضع إلى ما كان عليه بقيد يسمى القيد العكسي وبنفس قيمة الأرباح غير المحققة في بضاعة آخر المدة للعام السابق كالآتي : ـ

40 من حـ / تحويلات واردة (قسم ب)

40 إلى حـ / تحويلات صادرة (قسم أ)

والسبب في هذا القيد هو إعادة تحميل القسم (ب) بالنسبة الإضافية على البضاعة وذلك حتى يستفيد القسم المحول (وليس المحول إليه) من الأرباح التي تزيد عن التكلفة. بمعنى أن قيد الاستبعاد الذي أعد في نهاية السنة الماضية تم إعداده من وجهة نظر المشروع ولغرض إعداد القوائم المالية ولم يكن الغرض منها تخفيض التكلفة للقسم المستلم، ولذلك تعود الأمور إلى نصابها مع بداية العام التالي.

ثم تثبت التحويلات خلال العام التالي بالشكل المعتاد وفي نهاية السنة تحتسب الأرباح غير المحققة في بضاعة آخر المدة ويجري قيد الاستبعاد، وهكذا . . .

والخلاصة: أن هناك أربعة قيود يجب مراعاتها في ظل طريقة تخفيض التحويلات هي : ـ

1 ـ القيد العكسي وهو عبارة عن قيمة الأرباح غير المحققة في بضاعة آخر المدة للعام السابق [وهي بضاعة أول المدة للعام الحالي] ويكون القيد : ـ

×× من حـ / تحويلات واردة (القسم المستلم)

×× إلى حـ / تحويلات صادرة (القسم المحول)

ويجب مراعاة أن بضاعة أول المدة في ظل طريقة تخصيص التحويلات لا تشتمل على أرباح غير محققة بمعنى أن بضاعة أول المدة تظهر بالتكلفة، ولهذا إذا أردنا إعداد القيد العكسي ولم تكن الأرباح غير

المحققة معروفة فيمكن احتسابها على أساس التكلفة وليست على أساس التحويل كما هو الحال في بضاعة آخر المدة.

2 ـ تثبت تحويلات البضاعة التي تحدث خلال العام على أساس سعر التحويل المستخدم ثم ترحّل إلى دفتر الأستاذ.

وعلى الطالب أن يتأكد من أن رصيد التحويلات الواردة أو الصادرة في أي وقت من الأوقات وقبل التسويات الجردية يتكون من شقين: الشق الأول وهو عبارة عن القيد العكسي (الخطوة رقم 1) والشق الثاني ويمثل التحويلات التي تمت خلال السنة فقط.

3 ـ في نهاية كل سنة يتم احتساب الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية. وهنا يجب مراعاة أن البضاعة يتم جردها بمعرفة القسم ولذلك فهي عادة يتم تقويمها بسعر التحويل. وتحتسب الأرباح غير المحققة على هذا الأساس ويجري قيد الاستبعاد على الشكل التالي:

×× من حـ / تحويلات صادرة (القسم المحول)

×× إلى حـ / تحويلات واردة (القسم المستلم)

4 ـ يتم إثبات البضاعة الباقية بتكلفة المشروع الأصلية أي بسعر التحويل ناقص الأرباح غير المحققة التي ظهرت في الخطوة رقم (3) بالقيد التالي:

من حـ / بضاعة آخر المدة (قسم)

إلى حـ / ملخص دخل الأقسام (قسم)

ب ـ استبعاد الأرباح غير المحققة باستخدام المخصص:

1 ـ وبموجب هذه الطريقة يتم قفل حسابي التحويلات الواردة والصادرة في حساب ملخص الدخل بقيمة التحويلات السابق تسجيلها بيومية التحويلات الداخلية. ويترتب على ذلك أن تظهر الأرباح الإجمالية متضخمة بقيمة الأرباح غير المحققة المحتسبة على البضاعة الباقية والتي لم يتم بيعها للغير.

2 ـ تحتسب الأرباح غير المحققة على البضاعة الباقية ويكون بها مخصص يسمى مخصص الأرباح غير المحققة ويجري القيد التالي بقيمتها:

40 من حـ/ ملخص الدخل العام

40 إلى حـ/ مخصص أرباح غير محققة

وفي السنوات القادمة يعامل هذا المخصص معاملة مخصص الديون المشكوك فيها إذ قد يعدل بالزيادة والنقص حسب الحاجة*. فلو فرضنا أن الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية في نهاية السنة القادمة كانت 60 دينار وجب إجراء قيد تسوية لرفع المخصص إلى هذا المستوى ويكون ذلك بالقيد التالي:

20 من حـ/ ملخص دخل الأقسام

20 إلى حـ/ مخصص أرباح غير محققة

وإذا كانت الأرباح غير المحققة أقل من 40 دينار وجب تخفيض المخصص بمقدار الانخفاض في الأرباح غير المحققة كالآتي:

×× من حـ/ مخصص أرباح غير محققة

×× إلى حـ/ ملخص الدخل العام

3 ـ يتم قفل حسابي التحويلات الصادرة والواردة في حساب ملخص الدخل بالقيود التالية:

---

* يمكن أن يعالج مخصص الأرباح غير المخصصة بأن يدرج في الجانب الدائن لحساب ملخص الدخل في نهاية السنة ثم يدرج في الجانب المدين في بداية السنة التالية، كما هو الحال في معالجة مخصص الأخطار السارية في حسابات شركة التأمين.

أ ـ قفل حساب التحويلات الواردة :

×× من حـ/ملخص دخل الأقسام

×× إلى حـ/التحويلات الواردة

ب ـ قفل حساب التحويلات الصادرة :

×× من حـ/التحويلات الصادرة

×× إلى حـ/ ملخص دخل الأقسام

4 ـ تثبت البضاعة الباقية بالسعر المتضمن (بما في ذلك الأرباح غير المحققة) بالقيد التالي :

×× من حـ / بضاعة آخر المدة (قسم)

×× إلى حـ / ملخص دخل الأقسام (قسم)

وتظهر قيمة المخصص في المركز المالي مطروحاً من قيمة البضاعة الباقية .

ويعاب على هذه الطريقة أن البضاعة الباقية للأقسام تظهر في قائمة الدخل متضخمة بقيمة الأرباح غير المحققة رغم أنها تتفادى هذا العيب باستبعاد هذه الأرباح عند تصوير المركز المالي وذلك بطرح المخصص من قيمة المخزون . هذا بالإضافة إلى المبالغة في قيمة الأرباح الإجمالية كما سبق ذكره إذ أن مصروف الأرباح غير المحققة يظهر من ضمن مصاريف التشغيل أي بعد استخراج مجمل الربح . ونرى أن الطريقة الأولى تحقق أفضل نتائج من الطريقة الثانية ويستحسن اتباعها .

حالة عدم إمكانية تحديد الجزء المشترى من الجزء المحول : ـ

إذا لم يكن في الإمكان فرز البضاعة المحولة عن البضاعة المشتراة في نهاية العام فإننا نلجأ إلى التقدير على اعتبار أن البضاعة الباقية هي من

البضاعة المحولة أو المشتراة خلال العام وليست من البضاعة الباقية في العام الماضي (رصد أول المدة) وتتم المقارنة بين البضاعة المحولة خلال العام مقومة بسعر التحويل (تعتبر تكلفة بالنسبة إلى القسم) وصافي البضاعة المشتراة خلال العام أيضاً مقومة بتكلفتها . وتعتبر البضاعة الباقية متواجدة بنفس النسبة بين البضاعة المحولة والمشتراة كما سنرى في المثال التالي :

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى شركات الأقسام في 1995/12/31 .

	القسم أ	القسم ب
بضاعة 1/1	10000	15000
مشتريات	19000	30000
مصروفات المشتريات	1400	3500
تحويلات واردة	32000	
تحويلات صادرة		32000

وتحول البضاعة من القسم (ب) إلى القسم (أ) على أساس التكلفة + 20 ٪ . فإذا كانت بضاعة أول المدة بالقسم (أ) منها 3000 دينار مشتراة وإن بضاعة آخر المدة بنفس القسم خليط بين البضاعة المحولة والمشتراة وإن قيمتها بتكلفة القسم (أ) بلغت 5000 دينار فما هي قيمة الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية بالقسم (أ) مستخدماً طريقة تخفيض التحويلات .

الحل : ـ ملاحظة هامة :

نظراً لأن البيانات المعطاة هي أرصدة 1995/12/31 .

فإن ذلك يعني أن المحاسب قد قام بعمل القيد العكسي في أول المدة كما قام بعمل قيد التحويلات خلال السنة ولهذا فإن الرصيد يمثل إجمالي القيم المقيدة في الحساب، ولكننا نحتاج إلى قيمة التحويلات خلال السنة

وذلك بمعرفة قيمة الأرباح غير المحققة في بضاعة أول المدة (انظر الشكل التوضيحي).

حـ ـ تحويلات واردة

?? إلى حـ / تحويلات صادرة (القيد العكسي)	
?? إلى حـ / تحويلات صادرة (التحويلات خلال العام)	
	32000 رصيد مرحل (قبل التسويات)
32000	32000

أولاً: الأرباح غير المحققة في بضاعة أول المدة تعادل 20 ٪ من تكلفة الجزء المحول ونظراً لأننا نستخدم طريقة تخفيض التحويلات فإن بضاعة أول المدة المحول ظاهرة بالتكلفة لأن أرباح العام الماضي استبعدت

∴ الربح غير المحقق = (10000 - 3000) × 20 ٪ = 1400

∴ التحويلات خلال العام = 32000 - 1400 = 30600 دينار

ثانياً: ـ تحديد نسبة الجزء المحول:

	القيمة	النسبة
تكلفة المشتريات	20400	٪ 40
تكلفة التحويلات (تحويل)	30600	٪ 60
	51000	٪ 100

∴ الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية = $5000 \times \frac{60}{100} \times \frac{20}{120} = 500$ دينار

أمثلة توضيحية

مثال (1) :

الأرصدة التالية مستخرجة من سجلات إحدى الشركات في 1990/12/31 م.

البيـان	قسم أ	قسم ب	قسم جـ	الإجمالي
بضاعة أول المدة	2000	900	1100	4000
مشتريات	7000	5000	2000	14000
مردودات المشتريات	200	300	100	600
مبيعات	10000	8000	7000	25000
مردودات مبيعات	300	200	200	700
مصروفات نقل مشتريات	600	400	300	1300
تحويلات واردة	-	3000	2000	5000
تحويلات صادرة	5000	-	-	5000
علماً بأن بضاعة آخر المدة بتكلفة الأقسام هي:	2000	3000	2500	7500

معلومات أخرى :

1 ـ تستبعد الأرباح غير المحققة من حسابي التحويلات الواردة والصادرة .

2 ـ يتم تحويل البضاعة من قسم لآخر بإضافة نسبة تعادل 10٪ من التكلفة .

3 ـ البضاعة الباقية بالقسم أ تمثل التكلفة أما بالأقسام الأخرى فهي تمثل التكلفة بالنسبة للبضاعة المشتراة من الغير وسعر التحويل بالنسبة للبضاعة المحولة من القسم (أ) .

4 ـ البضاعة الباقية بالأقسام ب ، جـ والتي تم تحويلها من القسم (أ) كالآتي :

قسم (ب) 1210 دينار   قسم (جـ) 1320 دينار

5 ـ بضاعة 1/1 في القسمين (ب) ، (جـ) كلها محوّلة من القسم (أ) .

المطلوب :

1 ـ تحديد قيمة التحويلات بين الأقسام خلال العام .

2 ـ تصوير حسابي التحويلات الواردة والصادرة ثم إعداد ملخص الدخل .

الحل :

تمهيد :

تحديد قيمة التحويلات بين الأقسام التي تمت خلال السنة .

1 ـ نذكر القارىء بأن طريقة استبعاد الأرباح غير المحققة من حسابي التحويلات الواردة والصادرة تستلزم وجود قيد عكسي بقيمة الأرباح غير المحققة في أول المدة ولذلك فإن قيمة التحويلات الظاهرة في ميزان المراجعة بتاريخ 1980/12/31 م تشمل التحويلات خلال العام وكذلك القيد العكسي ويمكن أن تحلل كالآتي :

في قسم (ب) الأرباح غير المحققة في بضاعة أول المدة = 900 × 10 ٪ = 90

في قسم (جـ) الأرباح غير المحققة في بضاعة أول المدة = 1100 × 10٪ = 110 .

وبذلك فإن القيد العكسي الذي أعدّ في بداية المدة هو : ـ

200 من حـ / تحويلات واردة

90 قسم (ب)

110 قسم (جـ)

200 إلى حـ / تحويلات صادرة قسم (أ)

∴ التحويلات أثناء العام = رصيد التحويلات ـ القيد العكسي

تحويلات واردة قسم (ب) = 3000 - 90 = 2910

تحويلات واردة قسم (جـ) = 2000 - 110 = 1890

تحويلات صادرة قسم (أ) = 2910 + 1890 = 4800

كما نذكر بأن أرصدة بضاعة أول المدة تظهر بالتكلفة بالنسبة للمشروع في جميع الأقسام .

2 ـ يتم احتساب الأرباح غير المحققة في بضاعة آخر المدة كالآتي :

البضاعة الباقية المحوّلة في القسم ب = 1210 = س + 10 ٪ س

س = 1100 والأرباح غير المحققة = 110 دينار

البضاعة الباقية المحوّلة في القسم جـ = 1320 = س + 10 ٪ س

س = 1200 والأرباح غير المحققة = 120 دينار

ويكون قيد الاستبعاد

230 من حـ/تحويلات صادرة (أ)

230 إلى حـ/تحويلات واردة

110 قسم (ب)

120 قسم (جـ)

ويظهر حسابي التحويلات الواردة والصادرة كالآتي :

حـ/التحويلات الواردة

الإجمالي	الأقسام			البيان	التاريخ	الإجمالي	الأقسام			البيان	التاريخ
	أ	ب	جـ				أ	ب	جـ		
5000	-	3000	2000	رصيد	12/31	230	-	110	120	تحويلات صادرة	
						4770		2890	1880	ملخص الدخل	
5000						5000		3000	2000		

حـ/ التحويلات الصادرة

منه ... له

الإجمالي	أ	جـ	ب	البيان	التاريخ	الإجمالي	أ	ب	جـ	البيان	التاريخ
230	230	-	-	تحويلات واردة		5000	5000			رصيد	12/31
4770	4770	-	-	ملخص الدخل	80/12/31						
5000	5000	-	-			5000	5000	-	-		

أما البضاعة الباقية فتثبت بالقيمة الظاهرة في رأس التمرين مطروحاً منها الأرباح غير المحققة.

حـ/ ملخص الدخل عن السنة المنتهية في 1990/12/31 م

منه ... له

الإجمالي	الأقسام أ	ب	جـ	البيان	الإجمالي	الأقسام أ	ب	جـ	البيان
4500	200	1500	1000	بضاعة أول المدة	25000	10000	8000	7000	مبيعات
14000	7000	5000	2000	مشتريات	4770	4770	-	-	تحويلات صادرة
700	300	200	200	مردودات مبيعات	600	200	300	100	بضاعة آخر المدة
1300	600	400	300	مصاريف نقل مشتريات	7270	2000	2890	2380	مردودات مشتريات
4770	-	2890	1880	تحويلات واردة					بضاعة آخر المدة
12370	7070	1200	4100	مجمل الدخل					
37640	16770	10890	9380		37640	16970	11190	9480	

ملاحظات على الحل :

1 ـ ظهرت البضاعة الباقية بسعر التكلفة بالنسبة للمشروع ككل .

2 ـ تم تخفيض التحويلات الواردة والصادرة بقيمة الأرباح غير المحققة .

3 ـ نتيجة للخطوة رقم (2) انخفض إجمالي الأرباح في المشروع ككل وفي القسم (أ) بقيمة الأرباح غير المحققة في البضاعة .

مثال (2) :

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من سجلات منشأة السلامة في 1990/12/31 م .

البيـــان	قسم أ	قسم ب	قسم جـ	الإجمالي
بضاعة أول المدة	2000	990	1210	4200
مشتريات	7000	5000	2000	14000
مردودات مشتريات	200	300	100	600
مبيعات	10000	8000	7000	25000
مردودات مبيعات	300	200	200	700
مصروفات نقل المشتريات	600	400	300	1300
مخصص أرباح غير محققة في 1/1				200
تحويلات واردة		2910	1890	4800
تحويلات صادرة	4800			4800
بضاعة آخر المدة 80/12/31 بتكلفة الأقسام	2000	3000	2500	7500

معلومات أخرى :

1 ـ يتم التحويل من القسم (أ) إلى الأقسام الأخرى بإضافة نسبة 10٪ إلى التكلفة .

2 ـ البضاعة الباقية بالقسم (أ) تمثل التكلفة ، أما الأقسام (ب) ، (جـ) فهي تمثل التكلفة بالنسبة للجزء المشترى من الغير وسعر التحويل بالنسبة للبضائع المحولة من القسم (أ) .

3 ـ البضاعة المحولة من القسم (أ) والتي لم يتم بيعها حتى 1980/12/31 م كالآتي :

قسم (ب) 1210 دينار   قسم (جـ) 1320 دينار .

المطلوب : إعداد قيد التسوية ثم إعداد حساب ملخص الدخل .

الحل :

تمهيد للحل :

1 ـ يجب تحديد الربح غير المحقق في البضاعة الباقية بالقسمين «ب» و«جـ» كالآتي :

البضاعة الباقية بالقسم «ب» بسعر التحويل 1210

وبما أن هذا السعر يمثل التكلفة مضافاً إليها 10٪

إذا نفرض أن التكلفة = س

سعر التحويل = س + 0,10 س = 1,10 س

1210 = 1,10 س

س = 1210 ÷ 1,1 = 1100 دينار وهي التكلفة

∴ الربح غير المحقق في بضاعة القسم «ب» = 1210 − 1100 = 110 دينار

البضاعة الباقية بالقسم «جـ» بسعر التحويل 1320

إذاً 1320 = 1,10 س

س = 1320 ÷ 1,1= 1200 دينار وهي التكلفة

∴ الربح غير المحقق في بضاعة القسم «جـ» 1320 − 1200 = 1200 دينار

تكلفة البضاعة الباقية هي :

في القسم «ب» :

من الغير	1790	
محولة	1100	
	——	2890 دينار

في القسم «جـ» :

من الغير	1180	
محولة	1200	
	——	2380 دينار

من هنا يتضح أن المخصص الواجب تكوينه في نهاية العام هو 110 + 120 = 230 وبما أن مخصص الأرباح غير المحققة سبق تكوينه وله رصيد دائن في بداية المدة مقداره 200 دينار .

إذاً يجب رفع هذا المخصص بقيمة الفرق 230 − 200 = 30

قيد التسوية

30 من حـ/ملخص الدخل العام

30 إلى حـ/مخصص أرباح غير محققة

ويلاحظ في ملخص الدخل أن قيمة السخصص قد خصمت من خانة الإجمالي فقط ولم تخصم من خانة القسم الذي قام بالتحويل على افتراض أن تقييم الأداء يتم على أساس صافي دخل كل قسم ولذلك تستبعد الأرباح غير المحققة من دخل المشروع ككل . ويظهر حساب ملخص الدخل كالآتي :

منشأة السلامة

حـ / ملخص الدخل عن الفترة المنتهية في **1990/12/31** م

منه الإجمالي	أ	ب	جـ	البيان	الإجمالي	أ	ب	جـ	له البيان
4500	2000	1500	1000	بضاعة أول المدة	25000	10000	8000	7000	مبيعات
14000	7000	5000	2000	مشتريات	4800	4800	-	-	تحويلات صادرة
700	300	200	200	مردودات مبيعات	600	200	300	100	م. مشتريات
					7500	2000	3000	2500	بضاعة آخر المدة
1300	600	400	300	مصاريف نقل مشتريات					
4800	-	2910	1890	تحويلات واردة					
12600	7100	1290	4210	مجمل الدخل					
37900	17000	11300	9600		37900	17000	11300	9600	
×	×	×	×	مصروفات إدارية	12600				مجمل الدخل
×	×	×	×	مصروفات بيعية					
×				مصروفات غير موزعة					
30				مخصص أرباح غير محققة					
×	×	×	×	صافي الدخل					

ملاحظات على الحل :

1 ـ ظهرت البضاعة الباقية بحسب تكلفتها بالنسبة للأقسام أي بسعر التحويل بالنسبة للقسمين «ب» و«جـ» وذلك بالنسبة للبضاعة المحولة .

2 ـ تم تحميل ملخص الدخل بما يكفي لزيادة مخصص الأرباح غير المحققة إلى 230 دينار وهي القيمة الإجمالية للأرباح غير المحققة في بضاعة آخر المدة .

3 ـ لو تم تصوير الميزانية فإن البضاعة الباقية للمشروع ككل ستظهر بالتكلفة حسب الأقسام مطروحاً منها رصيد مخصص الأرباح غير المحققة وقيمته 230دينار .

4 ـ لاحظ أن التحويلات الواردة في القسمين ن > حـ تظهران بأقل من التحويلات في المثال رقم (1) نظراً لعدم وجود قيود عكسية والتي كان لها أثر في زيادة رصيد التحويلات الظاهر في ميزان المراجعة .

5 ـ بلغ مجمل دخل الأقسام الإجمالي 12600 دينار في حين أن مجمل الدخل في المثال رقم (1) 12370 دينار والفرق هو 230 دينار قيمة التضخم في البضاعة لظهورها بتكلفة الأقسام بدلاً من تكلفة المشروع .

المبحث الثاني

النظام المحاسبي في حالة تحديد صافي دخل الأقسام
Net Income Approach

إذا رأت المنشأة من الضرورة تحديد نتيجة كل قسم من الأقسام على أساس صافي الأرباح أو الخسائر بدلاً من الاكتفاء بإجمالي الأرباح فإنه يجب تحميل كل قسم بما يخصه من مصاريف مباشرة وتخصيص مايخصه من المصاريف غير المباشرة استناداً إلى بعض الأسس التي قد تراها مناسبة .

والتنظيم المحاسبي بقصد الوصول إلى صافي الربح لكل قسم لا يختلف كثيراً عن النظام المتبع في حالة تحديد مجمل أرباح الأقسام فقط . وتحتفظ المنشأة بحسابات عادية غير تحليلية للمصروفات بوضعها العادي المألوف حتى نهاية السنة المالية ، وعندئذ تتبع المنشأة أسس توزيعية بما يتمشى وتحقيق العدالة في التوزيع .

ويمكن تقسيم المصروفات التي تنفق في سبيل تحقيق الدخل إلى مصروفات مباشرة ومصروفات غير مباشرة ومصروفات عامة :

أ ـ المصروفات المباشرة :

وهي المصروفات التي يمكن أن تنسب إلى قسم معين أو إلى إدارة معينة وتعود المنفعة من ورائها على ذلك القسم أو الإدارة ، مثال ذلك موظفي البيع في قسم معين أو إيجار المخازن إذا كان كل قسم يحتفظ بمخازنه .

وهذه المصروفات تنقسم إلى ثابتة ومتغيرة والنوع الأخير هو الذي يمكن التخلص منه إذا تم الاستغناء عن القسم .

ب ـ المصروفات غير المباشرة :

وهي المصروفات التي لا يمكن أن تنسب إلى قسم معين أو أن يكون مسئولاً عنها قسم معين ويعود النفع من ورائها على المشروع ككل وهذه المصروفات هي من النوع الذي يستمر وجوده حتى لو اضطرت المنشأة إلى إغلاق أو إلغاء أحد الأقسام ومثال ذلك مصروفات الإيجار والتأمين ومصاريف الإضاءة والتدفئة ، إذا كانت جميع الأقسام في مكان واحد ومصاريف الصيانة وغيرها . ويتضح من هذا التقسيم أن النوع الثاني من أنواع المصروفات هو الذي يحتاج إلى تقسيم معين وهذا ما سنتناوله فيما يلي :

أسس توزيع المصروفات غير المباشرة :

ـ مرتبات ومهايا :

بالنسبة لهذا النوع من المصروفات ، تختلف طبيعته باختلاف الغرض الذي صرفت من أجله ، فقد سبق أن بيّنا بأن المرتبات والمهايا قد تكون مباشرة أو غير مباشرة . فإذا كانت المصروفات مباشرة أمكن تحميلها إلى القسم الذي تخصه ومثال ذلك مرتبات رئيس القسم أو موظفي القسم الذين يشتغلون بكامل إنتاجيتهم في ذلك القسم ، أما إذا كانت المرتبات تمثل مرتبات أشخاص يقومون بتقديم خدمات لأكثر من قسم فإن المصروف في هذه الحالة يعتبر مصروفاً غير مباشر ويجب توزيعه على الأقسام بقدر الاستفادة . وفي هذه الحالة قد يكون عامل الزمن أساساً مناسباً لتوزيع المصروف وذلك إذا كان في الإمكان معرفة الوقت الذي يقضيه الشخص في كل قسم . إلاّ أنه في بعض الأحيان نرى أنه من الصعب تحديد ذلك الزمن وخاصة بالنسبة للمشرفين على الأقسام إذ أنهم في تحرك مستمر بين الأقسام وفي هذه الحالة قد يكون من الأنسب اتخاذ رقم العاملين في كل قسم كأساس لتوزيع المصروفات باعتبار أن الوقت الذي يقضيه المشرف في كل قسم له علاقة بعدد العاملين في القسم وهناك أساس ثالث لتوزيع هذه المصروفات وهي نسبة المبيعات في كل قسم .

ـ إيجار المبنى الذي تشغله المنشأة :

في العادة يتم توزيع هذا المصروف على أساس المنفعة العائدة من وراء

هذا المصروف ويتم ذلك باتخاذ مساحة كل قسم أساساً لتوزيع المصروف مع التفرقة بين الأدوار العليا والسفلى في كل مبنى . ويتم ذلك باعتبار أن معظم الزبائن يكتفون في معظم الأحوال بالدخول إلى الطابق الأرضي ، ونتيجة لذلك تكون القيمة الإيجارية للطابق الأرضي أكثر من القيمة الإيجارية للطابق الأول وهكذا ، أما بالنسبة للأقسام التي تقع في نفس الدور فيمكن أن يقال أن الأقسام القريبة من المدخل الرئيسي تستقطب أكثر الزبائن مما يستدعي تحميلها بأعباء أكبر . وعموماً فإن الأسس التي تم ذكرها هي أسس عامة وتختار المنشأة ما يصلح لها .

- مصروفات الدعاية والإعلان :

عندما تقوم أية مؤسسة بالإعلان عن بضائعها فإن الناس يقومون بزيارة تلك المؤسسة الخاصة إذا كان الإعلان ناجحاً وقد يكون الإعلان عاماً شاملاً كأن يكون باسم المحل بصفة عامة ، كما قد يكون الإعلان يخص تصريف سلعة معينة . ففي الحالة الأولى يعتبر الإعلان مصروفاً غير مباشر ويجب توزيعه على كل الأقسام بافتراض أن كل الأقسام قد استفادت من هذا الإعلان . أما في الحالة الثانية حيث كان الإعلان يخص سلعة أو قسماً معيناً أعتبر الإعلان مصروفاً مباشراً يخص ذلك القسم ويحمل لحسابه .

وكثيراً ما يأتي الناس إلى أحد المحلات نتيجة حملة إعلانية معينة إلاّ أنهم قد يشترون بضائع أو سلع أخرى غير معلن عنها . وهذا يعني أن الفائدة من الإعلان قد تشمل كل الأقسام أو كل السلع . ونتيجة لذلك تقوم الكثير من المحلات باعتبار الإعلان مصروفاً غير مباشر بالرغم من أنه كان مخصصاً لسلعة أو لقسم ما . وخلاصة القول أن كلا الاعتبارين وهما اعتبار الإعلان مصروف مباشر أو مصروف غير مباشر معمول بهما في كثير من المؤسسات ولهذا تختار المنشأة ما تراه مناسباً .

- الاستهلاكات :

إذا كان كل قسم مستقل بآلاته أو أصوله كان مصروف الاستهلاك مصروفاً مباشراً ويجب تحميله لذلك القسم ، وقد يتم توزيع مصاريف الاستهلاك على

الأقسام بحسب المساحة التي يشغلها كل قسم في حالة المباني أو بحسب قيمة الأصول في كل قسم ، كما في حالة الأثاث وغيرها .

- مصاريف الإضاءة والتدفئة :

بالنسبة لمصاريف الإضاءة فإنها إما تكون مصروفاً مباشراً وذلك في حالة وجود عدادات في كل قسم أو أن تعتبر مصروفاً غير مباشر فيما عدا ذلك . وعند اعتبار مصروف الإضاءة كمصروف غير مباشر فإن عدد المصابيح المستخدمة في كل قسم وقوتها قد تستخدم كأساس لتوزيع المصروف وهناك من يرى استخدام مساحة الأقسام كأساس ثان لتوزيع مصروفات الإضاءة ولو أن هذا الأساس الأخير هو أقل الأسس عدالة في التوزيع . أما بالنسبة للتدفئة فيتم توزيع مصاريفها على أساس حجم المواسير المستخدمة في كل قسم أو على أساس المساحة .

- مصاريف التأمين :

تقوم الكثير من المنشآت بالتأمين على مستخدميها وبضائعها وفي هذه الحالة يتم توزيع مصروفات التأمين على الأقسام بحسب قيمة البضاعة في كل قسم وذلك بالنسبة للتأمين على البضائع أو بنسبة مرتبات ومهايا المستخدمين في كل قسم وذلك بالنسبة لتأمينات الأشخاص .

- مصروفات الديون المعدومة أو المشكوك فيها :

هذا النوع من المصروفات ينشأ نتيجة للتعامل مع الغير بالأجل ولذلك فإن المبيعات الآجلة في كل قسم تعتبر أفضل وسيلة لتوزيع هذه المصروفات .

- مصروفات الخصم المسموح به :

يتم توزيع مصاريف الخصم المسموح به على أساس نسبة المبيعات الكلية في كل قسم باعتبار أن الخصم المسموح به يمنح على المبيعات الآجلة والنقدية على حد سواء .

جـ - المصروفات العامة :

قد توجد أنواع أخرى من المصروفات لا يمكن تحديدها على وجه

الدقة ولا يوجد لها أساس يمكن أن يتخذ كمعيار لتوزيعها وفي هذه الحالة توزع هذه المصروفات بين الأقسام بالتساوي أو أن تظهر كبند أخير يطرح من صافي أرباح المشروع ككل دون أن يقسم على الأقسام المختلفة ويمكن أن ينطبق القول على الإيرادات العرضية التي لا يمكن أن تنسب لقسم ما . وقد يكون من الأفضل عدم توزيع هذه المصروفات أو الإيرادات والاكتفاء بإظهارها كقيمة إجمالية على مستوى المشروع فقط .

إدارات الخدمة :

تركز الحديث في السابق على وضع النظام المحاسبي في منشآت الأقسام وقد كان المقصود تلك الأقسام التي تعرف بالأقسام البيعية . أي الأقسام التي تقوم بالشراء والبيع ومن ثم تحقيق فائض ، إلاّ أن الكثير من المنشآت لديها أقسام أخرى رغم أنها لا تحقق إيرادات معينة إلا أنها تقدم خدمات كثيرة للمشروع ومثال ذلك قسم الصيانة الذي يشرف على جميع مرافق المشروع . وربما وجد قسم للخدمات الطبية وغيرها . والوضع هنا يتطلب أن تـوزع المصاريف المختلفة سواء مباشرة أو غير مباشرة على جميع الأقسام بما فيها أقسام الخدمات ثم يعاد توزيع مصروفات أقسام الخدمات على الأقسام البيعية ويمكن للطالب الرجوع إلى كتب التكاليف لزيادة الاطلاع .

وفيما يلي بيان لبعض الأسس المتبعة في توزيع مصاريف إدارة الخدمات[1] :

الإدارة	أسس توزيع المصروف
الإدارة العامة	بنسبة عدد العاملين في كل قسم
إدارة شئون العاملين	بنسبة عدد العاملين في كل قسم
قسم المرتبات	بنسبة عدد العاملين في كل قسم
قسم الإعلان	أ ـ بنسبة المبيعات أو ب ـ بنسبة الإعلان المباشر في كل قسم
إدارة المشتريات	أ ـ بنسبة المشتريات في كل قسم ب ـ بنسبة عدد فواتير الشراء في كل قسم
التنظيفات والصيانة	بنسبة المساحة التي يشغلها كل قسم

William W. Pyle and John a. White Fundamental Accounting Princeples Seventh (1) ed. (Richard Irwin. INC. Home -Wood Illinois) pp.648.

كشف توزيع المصروفات :

لقد سبق أن قلنا بأن الكثير من المنشآت قد ترى ضرورة تحديد صافي الربح أو الخسارة في كل قسم وأكدنا بأن النظام المحاسبي لا يختلف كثيراً عن الوضع في حالة الاكتفاء بإظهار مجمل الدخل للأقسام فقط . ونتيجة لذلك فقد تم فتح حسابات عامة غير تحليلية لكل المصروفات . وعند تحليل هذه المصروفات بغرض توزيعها على الأقسام المختلفة يتم إعداد كشوف تحليلية خارج السجلات المحاسبية تبين نصيب كل قسم «سواء كان قسم خدمة أو قسم بيعي» من المصروفات المختلفة . وفيما يلي نموذجاً رقمياً لكشف توزيع المصروفات[2] .

. Ibid pp. 649 (2)

كشف توزيع المصروفات عن السنة المنتهية 1980/12/31 م

المصروف	أسس التوزيع	رصيد الحساب بالدفاتر	توزيع المصروفات على الأقسام البيعية والخدمات — أقسام الخدمات: الإدارة العامة	أقسام الخدمات: إدارة المشتريات	أقسام الخدمات: التنظيفات والصيانة	الأقسام البيعية: الإلكترونات	الأقسام البيعية: الأدوات المنزلية	الأقسام البيعية: الأدوات الكهربائية
مرتبات ومهايا	مباشرة حسب كشف الأجور	39050	7250	6400	3000	10200	4800	7400
إيجار المبنى	قيمة المساحة المشغولة	7200	350	370	360	3200	814	2426
الإعلان	بنسبة المبيعات	2760	-	-	-	1242	828	690
التأمين	قيمة الأصل المؤمن عليه	302	32	30	12	132	24	72
استهلاك الآلات	مباشر حسب السجلات	1200	200	125	50	350	175	300
مصاريف الإضاءة	قوة المصابيح الكهربائية	228	18	20	5	90	40	55
مصاريف التدفئة	المساحة	960	48	48	8	424	144	288
القرطاسية	مباشر حسب الطلبية	625	102	63	125	133	54	148
إجمالي المصاريف حسب الأقسام		52325	8000	7056	3240	15771	6979	11379
توزيع مصروفات الخدمات على الأقسام البيعية: أ- توزيع مصروفات الإدارة العامة	بنسبة المبيعات		(8000)			3600	2400	2000
ب- توزيع مصروفات إدارة المشتريات	بنسبة المشتريات			(7056)		3175	1764	2117
جـ- توزيع مصروفات التنظيفات	بنسبة 3 : 2 : 5				(3240)	1620	648	972
إجمالي مصروفات الأقسام البيعية	52325					24166	11691	16468

بعد الانتهاء من كشف التوزيع يتم تصوير ملخص الدخل لبيان نتيجة الأقسام المختلفة، فلو أردنا استخراج نتيجة قسم الأدوات الكهربائية بطريقة قائمة الدخل لكانت الآتي:

المبيعات		90000 دينار
ناقص: تكلفة المبيعات (رقم فرضي)		59320
مجمل الربح		30680
يطرح: مصاريف التشغيل		
مرتبات ومهايا	7400	
إيجار	2426	
إعلان	690	
تأمين	72	
استهلاك آلات	300	
إضاءة	55	
تدفئة	288	
قرطاسية	148	
مصاريف الإدارة العامة	2000	
مصاريف إدارة المشتريات	2117	
مصاريف تنظيفات وصيانة	972	
إجمالي مصروفات التشغيل		16468
صافي ربح القسم		14212

مثال (4) توزيع المصروفات:

شركة لديها قسمان للبيع هما أ، ب وقسمان للخدمات هما الإدارة العامة وإدارة المشتريات وقد بلغت المصروفات المباشرة خلال العام في الأقسام المختلفة كما يلي:

الإدارة العامة 3600 دينار — إدارة المشتريات 2900 دينار

قسم (أ) 12000 دينار — قسم (ب) 9000 دينار

وتبلغ مساحة الأقسام الأربعة 360 متراً موزعة كالآتي :

الإدارة العامة 60 متراً   إدارة المشتريات 30 متراً

قسم (أ) 150 متراً   قسم (ب) 120 متراً .

وبلغت مبيعات القسم (أ) ضعف مبيعات القسم (ب) وقامت إدارة المشتريات بتلبية ثلاثة طلبيات شراء للقسم (أ) وطلبيتين للقسم (ب) .

المطلوب :

إعداد كشف توزيع المصروفات للشركة مع العلم بأن مصروف الإيجار قد بلغ 7200 دينار وأن أسس التوزيع المتبعة كالآتي :

أ ـ الإيجار بنسبة المساحة .

ب ـ مصاريف الإدارة العامة بنسبة المبيعات .

جـ ـ مصاريف إدارة المشتريات بنسبة الطلبيات المنفذة لكل قسم .

الحل :

كشف توزيع المصروفات

المصروف	أساس التوزيع	رصيد الحساب	القسم أ	القسم ب	الإدارة العامة	إدارة المشتريات
مصروفات مختلفة	مباشر	27500	12000	9000	3600	2900
الإيجار	المساحة	7200	3000	2400	1200	600
إجمالي مصروفات الأقسام		34700	15000	11400	4800	3500
توزيع مصروفات الخدمات						
أ ـ مصروفات الإدارة العامة	المبيعات		3200	1600	(4800)	
ب ـ مصروفات إدارة المشتريات	عدد الطلبات		2100	1400		(3500)
إجمالي المصروفات للأقسام البيعية		34700	20300	14400	-	-

المبحث الثالث

مساهمة الأقسام في تغطية المصروفات غير المباشرة

Contribution To Overhead

إذا استخدمت نتائج الأقسام كأداة لقياس الأداء فإن كلا الطريقتين السابقتين «استخراج مجمل الدخل واستخراج صافي الدخل» قد لا تكونا عادلتين في إبراز اداء الأقسام . فالطريقة الأولى رغم أنها تقارن إيرادات كل قسم بتكلفة مبيعاته إلاّ أن هناك الكثير من المصروفات المباشرة والتي يعتبر القسم مسئولاً عنها لم تؤخذ في الحسبان ، أما الطريقة الثانية فإنه يعاب عليها أن هناك مجموعة من المصروفات غير المباشرة والتي تم تخصيصها على الأقسام بطريقة حكمية قد لا تكون عادلة ولهذا فقد يصدر حكم جائر على قسم معين لأنه حقق خسائر في حين أن نتيجة هذا القسم قد تتغير إذا تغير أساس أو أسس توزيع المصروفات غير المباشرة ولذلك يرى البعض استخدام مفهوم المساهمة في تغطية المصروفات غير المباشرة بمعنى أنه إذا كان القسم قادراً على تغطية مصروفاته المباشرة المتغيرة وساهم بقدر لتغطية النفقات غير المباشرة فإن ذلك يعتبر كافياً للحكم على كفاءته . وإذا ما أخذنا بهذا المعيار فإن قائمة الدخل ستظهر على الصورة التالية :

بيان	قسم أ	قسم ب	الإجمالي
المبيعات	120,000	260,000	380,000
تكلفة المبيعات	80,000	170,000	250,000
مجمل الدخل	40,000	90,000	130,000

مصروفات مباشرة:			
مرتبات	12,500	13,500	26,000
استهلاك	1,900	1,600	3,500
مصروفات مكتبية	1,000	1,200	2,200
إجمالي المصروفات المباشرة	15,400	16,300	31,700
المساهمة في تغطية المصروفات غير المباشرة	24,600	73,700	98,300
مصروفات غير مباشرة :			
إيجار			7,000
إضاءة وتدفئة			12,000
تأمين			25,500
مصروفات الإدارة العامة			16,500
إجمالي المصروفات غير المباشرة			61,000
صافي الدخل			37,300

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة استخدام نتائج الأقسام كوسيلة لقياس الأداء فإن كلا من صافي الدخل والمساهمة في تغطية المصروفات غير المباشرة لا يعتبر مؤشراً حقيقياً لكفاءة القائمين على الأقسام . والسبب في ذلك يكمن في مفهوم الرقابة على المصروفات أو التكاليف فكثيراً من المصروفات التي تدخل في تحديد صافي الدخل أو في تحديد المساهمة في تغطية المصروفات غير المباشرة لا تخضع لرقابة القسم المعني . فقد يكون المصروف مباشراً ولكنه رغم ذلك لا يخضع لرقابة المسئول عن القسم وإنما يخضع لسلطة أعلى . ولذلك فليس من العدل أن نحاسب إنساناً على عمل لا سلطة له عليه . ويعتقد البعض بأن استخدام محاسبة المسئولية هو البديل الأفضل ، ويعني ذلك أن الكفاءة تقاس على أساس التكاليف الخاضعة للرقابة فقط .

استبعاد الأقسام الخاسرة : Elemenation of Losing Departement:

من ضمن استخدام بيانات الأقسام الكشف عن الأقسام الرابحة والأقسام الخاسرة واتخاذ ما تراه المنشأة بشأنها . وكثيراً ما يتبادر إلى الذهن أن الأقسام

الخاسرة يجب أن تستبعد وتستبدل بأقسام أفضل منها . وفي الواقع فإن الحكم السليم على الأقسام الخاسرة من حيث استبعادها أو الإبقاء عليها لا يكمن في كونها تحقق خسائر بل يعتمد على مجموعة من العوامل ، منها :

1 ـ دراسة بنود المصروفات وتأثيرها على دخل المشروع بصفة عامة، فالمصروف قد يكون مباشراً على القسم وهو ما يعني إمكانية التخلص منه إذا تم استبعاد القسم. وقد يكون المصروف غير مباشر، وهو ما يتم توزيعه على الأقسام بطريقة حكيمة. ولذلك فإن المصروفات غير المباشرة قد تبقى عبئاً حتى ولو تم استبعاد القسم، (خاصة المصروفات الثابتة) وقد تقل بعض الشيء.

فعلى سبيل المثال إذا كانت أقسام المنشأة تشترك في المبنى فإن مصروف الإيجار (وهو مصروف غير مباشر) سيبقى عبئاً على المشروع سواء أبقينا على القسم أم تم استبعاده وبالمثل مصروفات الإضاءة والتدفئة واستهلاك المباني المملوكة للمشروع . ومصروفات التأمين على البضائع قد تحدد على أساس نسبة مئوية من قيمة البضاعة مع وجود حد أدنى لقسط التأمين . فإذا كانت قيمة قسط التأمين على البضاعة قي القسمين أ ، ب هي 3500 دينار ، 6000 دينار على التوالي وأن قيمة القسط يجب ألاّ تقل عن 7800 دينار ، فإن ذلك يعني أن الشركة سوف لن تتمكن من التخلص من مصروف التأمين الخاص بالقسم (أ) في حالة استبعاده ، بل تتحمل بالفرق بين قسط تأمين القسم (ب) والحد الأدنى لقسط التأمين كمبلغ إضافي . وبمعنى آخر نجد أن مصروف التأمين الخاص بالقسم (أ) يحلل كالآتي :

مصروف يمكن أن يستبعد 1700

مصروف لا يمكن أن يستبعد 1800 وهو الفرق بين الحد الأدنى للبوليصة وتأمين القسم (أ) وبذلك نجد أن استبعاد القسم (أ) سيؤدي إلى تخفيض في مصروفات التأمين بمبلغ 1700 دينار فقط .

2 ـ دراسة أثر استبعاد القسم على الأقسام الأخرى . ففي بعض الأحيان نجد أن القسم الذي نفكر في استبعاده له تأثير على مبيعات الأقسام

الأخرى ، إذ نلاحظ في كثير من الأحيان أن الزبائن لأحد الأقسام يمرون على الأقسام الأخرى أثناء ترددهم على القسم ، ويعني ذلك أن استبعاد القسم قد يؤدي إلى تقليل مبيعات الأقسام الأخرى وهو ما يجب أخذه بعين الاعتبار .

وسنبين هذين العاملين بالأمثلة التالية :

مثال (5) :

قدمت إليك شركة السلامة العامة قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 93/12/31 م وتفكر في استبعاد القسم (2) نتيجة الخسائر التي حققها . وفيما يلي قائمة الدخل والمعلومات التي أعدتها إدارة الشركة :

شركة السلامة العامة

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 1993/12/31 م

بيان	القسم 1	القسم 2	الإجمالي
المبيعات	32,000	25,000	57,000
تكلفة المبيعات	15,000	9,000	24,000
مجمل الدخل	17,000	16,000	33,000
مرتبات البيع	2,000	2,500	4,500
تأمين	2,500	2,000	4,500
ديون معدومة	500	800	1,300
استهلاكات الآلات	1,500	3,700	5,200
إيجار	3,000	5,000	8,000
مصروفات إدارية عامة	2,500	3,500	6,000
إجمالي المصروفات	12,000	17,500	29,500
صافي الدخل	5,000	(1,500)	3,500

معلومات أخرى :

1 ـ مرتبات البيع تمثل مرتبات العاملين بكل قسم وفي حالة الاستغناء عن القسم سيتم تحويل العاملين بالقسم إلى الخدمة العامة .

2 ـ مصروف التأمين يمثل نسبة من قيمة البضاعة في كل قسم مع وجود حد أدنى لقسط التأمين قيمته 3200 دينار .

3 ـ المبنى مؤجر من مصلحة الأملاك العامة ويشمل القسمين معاً ولا يمكن الحصول على مبنى بديل .

4 ـ كل قسم يستغل آلاته الخاصة به وفي حالة الاستغناء عن القسم يمكن بيع الآلات .

5 ـ المصروفات الإدارية العامة ستقل بمقدار 2700 دينار فقط وذلك لنقص عدد الإداريين العامين بعد استبعاد القسم

الحل :

من خلال المعلومات السابقة يمكن أن تحلل بنود مصروفات القسم (2) كالآتي :

البند	مصروفات مستبعدة	مصروفات غير مستبعدة (تحمل على الشركة)
مرتبات البيع	2500	-
تأمين	1300	700
ديون معدومة	800	-
استهلاك الآلات	3700	-
الإيجار	-	5000
مصروفات إدارية عامة	2700	800
	11000	6500

وتضاف بنود المصروفات التي لا يمكن استبعادها إلى نظيراتها بالقسم (1) وتحمل لقائمة الدخل بعد الاستبعاد وتظهر على الصورة التالية :

قائمة الدخل بعد الاستبعاد

المبيعات		32000
تكلفة المبيعات		15000
مجمل الدخل		17000
تأمين	3200	
مرتبات البيع	2000	
ديون معدومة	500	
استهلاك الآلات	1500	
إيجار	8000	
مصروفات إدارية عامة	3300	18500
صافي الدخل		(1500) خسارة

ويعني ذلك أن استبعاد القسم رقم (2) يمكننا من استبعاد ما قيمته 11000 دينار فقط من المصروفات والباقي وقدره 6500 دينار سوف تحمل على المشروع وتكون النتيجة النهائية خسارة بمبلغ 1500 دينار بيانها كالآتي :

دخل القسم (1) قبل الاستبعاد	5000 دينار
مصروفات القسم (2) غير المستبعدة	6500
خسارة نهائية	1500

وبذلك فإن القسم (2) يجب الإبقاء عليه طالما كانت خسائره أقل من قيمة المصروفات التي لا يمكن استبعادها وهي 6500 دينار . وتشير الدراسة أيضاً إلى أن القسم يساهم في تغطية المصروفات غير المباشرة بما قيمته 9000 دينار وهو ما يؤكد الإبقاء عليه .

مثال (6) :

ظهرت قائمة دخل إحدى الشركات على الصورة التالية :

	أ	ب	جـ	الإجمالي
مبيعات	50,000	40,000	30,000	120,000
تكلفة المبيعات	30,000	28,000	15,000	73,000
مجمل الدخل	20,000	12,000	15,000	47,000
مصروفات الأقسام	14,000	15,000	9,000	38,000
صافي دخل الأقسام	6,000	(3,000)	6,000	9,000
مصروفات غير موزعة				3,000
				6,000

وترى الشركة أنه باستبعاد القسم (ب) ستقل مبيعات القسم (أ) بنسبة 10٪ ومبيعات القسم (جـ) بنسبة 15٪ فهل تنصح باستبعاده ؟ .

قبل الإجابة على هذا السؤال يجب إعادة تصوير قائمة الدخل آخذين في الاعتبار النقص في مبيعات الأقسام ، وتظهر القائمة على الشكل التالي :

	أ	جـ	الإجمالي
المبيعات	45,000	25,500	70,500
تكلفة المبيعات	27,000	12,750	39,750
مجمل الدخل	18,000	12,750	30,750
مصروفات الأقسام	14,000	9,000	23,000
صافي دخل الأقسام	4,000	3,750	7,750
مصروفات غير موزعة			3,000
صافي دخل المشروع			4,750

فإذا قارنا دخل المشروع بعد الاستبعاد وهو 4750 ودخل المشروع قبل الاستبعاد وهو 6000 دينار ، نجد أنه من الأفضل الإبقاء على القسم (ب) رغم الخسارة التي يحققها وذلك نتيجة تأثير القسم على الأقسام الأخرى والتي تمثلت في انخفاض مجمل دخل الأقسام من 35000 دينار قبل الاستبعاد (للقسمين أ وجـ) إلى 30,750 دينار بعد الاستبعاد وفقدان دخل القسم المستبعد (12000) مقابل توفير مصروف القسم المستبعد وهو 15000 دينار أي :

(30,750 − 35,000) + 12000 − 15000 = 1250 دينار

نقص في دخل المشروع .

تمارين الفصل الأول

1 ـ ما هي فوائد حسابات الأقسام ؟ .

2 ـ هل تنصح باستبعاد الأقسام الخاسرة لمجرد أنها تحقق خسائر ؟ ولماذا ؟ .

3 ـ هل يمكن القول بأن صافي الدخل لا يعتبر موضوعياً في قياس كفاءة القائمين على الأقسام ؟ إشرح ذلك ؟ .

4 ـ عرف المصروف المباشر وغير المباشر وكيف تستخدم هذه التصنيفات في حسابات الأقسام ؟ .

5 ـ أذكر بعض أنواع المصروفات غير المباشرة وبين كيفية توزيعها على الأقسام ؟ .

6 ـ ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى الشركات في 1992/12/31 م .

البيان	قسم أ	قسم ب	بنود غير موزعة
بضاعة أول المدة بالتكلفة	1500	1600	
صافي مشتريات	3200	2800	
مصروفات نقل مشتريات	540	210	
مبيعات	6200	5300	
مرتبات المبيعات	800	200	
إيجار وإضاءة			939
مرتبات الإدارة العامة			320
مصروفات نقل المبيعات			400
تأمين على الأصول			404
إعــلان			460
خصم مسموح به			230
خصم مكتسب			120
الأثــاث			300
الآلات والمعدات			2100
مدينون			750
دائنون			1800
رأس المال			4533
نقدية			1200

* فإذا علمت أن هناك تحويلات بضاعة من القسم (أ) إلى القسم (ب) تكلفتها 200 دينار وأن التحويلات تتم بالتكلفة .
* إن بند الإيجار والإضاءة يوزع بحسب المساحة ويشغل القسم (أ) 200 م بينما يشغل القسم (ب) 100 م .
* يوزع كل من التأمين على الأصول ومرتبات الإدارة العامة بالتساوي .
* يوزع الخصم المسموح به والإعلان بنسبة المبيعات ويوزع الخصم المكتسب بنسبة المشتريات .
* يوزع مصروف نقل المبيعات بنسبة 3: 1 .
* تستهلك الأصول الثابتة بنسبة 10٪ سنوياً وتوزع بحسب التكلفة في كل قسم والتي تبلغ 800 بالقسم (أ) . 1600 بالقسم (ب) .
* البضاعة الباقية لدى الأقسام في 12/31 كانت 1400 ، 1000 دينار للقسمين أ ، ب .

المطلوب :

1 ـ إعداد كشف توزيع المصروفات مبيناً أسس التوزيع ؟ .

2 ـ إعداد قائمة دخل الأقسام ؟ .

3 ـ إعداد المركز المالي للشركة في 1982/12/31 م ؟ .

7 ـ شركة لديها ثلاثة أقسام بيعية يرمز لها بالأرقام (1) ، (2) ، (3) وقسمين للخدمات يطلق عليهما المشتريات والشئون العامة. وتعتبر الشركة أن المرتبات والقرطاسية ومصروف الاستهلاك من المصروفات المباشرة . ولقد تحصلت على المعلومات التالية من سجلات الشركة :

	مرتبات	قرطاسية	استهلاك
الشئون العامة	8200	146	350
المشتريات	5900	128	180
القسم (1)	14280	290	900
القسم (2)	3900	112	650
القسم (3)	3350	158	420
	35630	834	2500

وبلغت المصروفات غير المباشرة ما يلي :

إيجار (8500) دينار إعلان (7440) دينار تأمين (500) دينار إضاءة (1710) دينار مصروفات النظافة (1800) دينار وتقوم بتوزيع هذه المصروفات كالآتي :

1 - الإيجار حسب قيمة الجزء المشغول ، وتشغل الشئون العامة والمشتريات الأجزاء الخلفية من المبنى وهو ما يعتقد أنه أقل قيمة من الأجزاء الأمامية المطلة على الشارع الرئيسي . ولذلك تعتقد إدارة الشركة أن ما قيمته 500 دينار من الإيجار يوزع على الشئون العامة والمشتريات بنسبة المساحة والباقي يوزع على الأقسام البيعية بنسبة المساحة أيضاً ،وتبلغ مساحة الأقسام المختلفة كالآتي :

الشئون العامة 600 متر مربع .

المشتريات 400 م .

القسم (1) 400 م .

القسم (2) 2500 م .

القسم (3) 1500 م .

2 - يوزع الإعلان بحسب قيمة المبيعات .

3 - يوزع التأمين حسب القيمة الدفترية للأصول الثابتة والتي تبلغ 3500 دينار للشئون العامة ، 1800 دينار للمشتريات ، 10,000 دينار للقسم (1) ، 6000 دينار للقسم (2) ،
3700 دينار للقسم (3)

4 - توزع الإضاءة والتدفئة ومصاريف النظافة على أساس مساحة الأقسام المختلة وتقوم الشركة بإعادة توزيع الأقسام الخدمية البيعية كالآتي :

مصروفات الشئون العامة توزع على الأقسام البيعية بنسبة المبيعات .

مصروفات المشتريات العامة توزع على الأقسام البيعية بنسبة المشتريات .

وقد كانت مشتريات ومبيعات الأقسام كالآتي :

	القسم (1)	القسم (2)	القسم (3)	الإجمالي
مشتريات	72300	13200	24500	110000
مبيعات	108500	31000	46500	186000

المطلوب :

إعداد كشف لتوزيع المصروفات مبيناً الأسس المتبعة في التوزيع ؟

8 - تتكون شركة من أربعة أقسام بيعية وقد قدم إليك المدير المالي نتائج هذه الأقسام الأربعة بثلاث طرق مختلفة إحداها تبين صافي دخل الأقسام والثانية تبين مساهمة كل قسم في تغطية المصروفات غير المباشرة والثالثة تبين مجمل دخل كل قسم وقد كانت النتائج كالآتي :

	القسم (1)	القسم (2)	القسم (3)	القسم (4)	المجموع
صافي الدخل	68300	(5600)	(19100)	(27800)	15800
المساهمة في تغطية المصروفات	98000	14000	(8000)	(19000)	85000
مجمل الدخل	128000	36000	9600	(5600)	168000
نسبة مجمل الدخل إلى المبيعات	%40	%20	%8	%7	%24

المطلوب :

١ - إعداد قائمة دخل للأقسام الأربعة مستخدماً المعلومات السابقة مبيناً المبيعات وتكلفة المبيعات والمصروفات المباشرة وغير المباشرة .

2 - ما هي الاستنتاجات التي يمكن استخلاصها حول الأقسام الثلاثة الأخيرة ؟ .

3 - هل يمكن الاستغناء عن أي منها ؟ ولماذا ؟ .

9 - قدمت إليك محلات الانتصار قائمة الدخل التالية وقد استشارك المدير المالي في استبعاد قسم السجاد نظراً لتحقيقه خسائر متوالية في هذا

العام وفي الأعوام السابقة وبعد دراسة البنود دراسة دقيقة اتضح ما يلي :

1 ـ إن عقد الإيجار لا يمكن التخلي عنه وأنه يمكن تأجير المساحة من الباطن بمبلغ (500) دينار شهري .

2 ـ إن الآلات الموجودة بالقسم الآن متخصصة ولا يمكن بيعها .

3 ـ إذا تم استبعاد القسم يمكن التخلص من 50٪ من المصروفات المكتبية وأن المهايا والمرتبات تمثل مصروفات مباشرة .

	قسم السجاد	قسم الأقمشة	الإجمالي
مبيعات	120000	250000	270000
تكلفة المبيعات	80000	170000	250000
مجمل الدخل	40000	80000	120000
مصروفات التشغيل :			
مرتبات ومهايا	15000	20000	35000
إيجار	6500	8500	15000
استهلاك المعدات	12900	12500	25400
مصروفات مكتبية	10600	20000	30600
مجموع المصاريف	45000	61000	106000
صافي الدخل	(5000)	19000	14000

المطلوب :

إبداء الرأي في شأن استبعاد القسم أو الإبقاء عليه. وضح ذلك بالأرقام (من امتحانات كلية الاقتصاد).

10 ـ احتاج قسم الخراطة في إحدى شركات خدمات السيارات إلى عدد 10,000 قطعة غيار ولقد تلقى القسمين عرضين إثنين كالآتي :

العرض الأول بسعر 55 دينار للقطعة .

العرض الثاني بسعر 59 دينار للقطعة .

وعندما علمت الإدارة بنوايا قسم الخراطة قدمت إليك المعلومات التالية :

إن الشركة التي قدمت العرض الثاني شركة وطنية ولقد أعلنت عن نيتها في شراء عدد 30000 وحدة من مواد قسم التجميع بسعر 6 دينار للوحدة حيث تبلغ التكلفة المتغيرة للوحدة 4 دينارات .

أما العرض المقدم من الشركة الثانية وهي شركة أجنبية تعمل في ليبيا فليست لديها النية لشراء أي شيء في المقابل .

المطلوب :

1 ـ ما هو العرض الأمثل من وجهة نظر قسم الخراطة ؟ .

2 ـ ما هو العرض الأمثل من وجهة نظر الشركة ؟ .

وضح بالأرقام .

11 ـ المعلومات التالية مستخرجة من دفاتر إحدى الشركات خلال عامي 1992، 1993 م والمتعلقة بالقسمين س، ص.

البيان	1982 س	1982 ص	1983 س	1983 ص
مبيعات	60000	30000	72000	45000
مردودات مبيعات	3000	1000	4000	2500
مصروفات نقل المشتريات	2000	1000	800	500
مشتريات	25000	15000	15000	10000
التحويلات أثناء العام بسعر التحويل (من س إلى ص)	7200	7200	8400	8400
البضاعة الباقية بسعر التحويل	7500	1500	6000	4500
مصروفات إدارية مختلفة	3500	2800	3600	3000
مصروفات بيعية مختلفة	1800	1200	2300	1600

معلومات أخرى :

1 ـ يتم تحويل البضاعة من قسم لآخر على أساس 120٪ من ثمن التكلفة .

2 ـ ابتدأت الشركة أعمالها في 1992/1/1 .
3 ـ البضاعة الباقية بالقسم ص تتكون مما يلي :
في عام 1992 كل البضاعة محولة من القسم س .
في عام 1992 منها ما قيمته 2760 دينار مشترى من الخارج .

المطلوب :

إعداد قائمة الدخل عن عام 1992 بفرض :

أ ـ أن الشركة تستخدم طريقة تخفيض التحويلات لاستبعاد الأرباح غير المحققة .

ب ـ إن الشركة تستخدم طريقة مخصص الأرباح غير المحققة . (من امتحانات كلية الاقتصاد جامعة قاريونس) .

12 ـ بالرجوع إلى التمرين رقم (11) صور قائمة الدخل لعام 1993 :

أ ـ إذا كانت الشركة تستخدم طريقة تخفيض التحويلات .

ب ـ إذا كانت الشركة تستخدم طريقة المخصص :

13 ـ تزاول إحدى الشركات نشاطها باستخدام القسمين الشمالي والجنوبي ويتم تحويل البضاعة من القسم الشمالي إلى القسم الجنوبي على أساس التكلفة مضافاً إليها 50٪ ولقد تحصلت على البيانات التالية خلال عام 1994 .

	الشمالي	الجنوبي
بضاعة في 1/1	25000	20000
مشتريات	85000	45000
م . مشتريات	2000	1500
مبيعات	120000	100000
تحويلات بسعر التحويل	45000	45000
بضاعة في 12/31	12000	19000
مصروفات مباشرة :		
مرتبات	5000	3000
استهلاك الآلات بمعدل 10٪	1200	800

	القيمة	أساس التوزيع
الإضاءة والتدفئة	400	300
مصروفات غير موزعة :		
تأمين الآلات	4000	تكلفة الآلات في كل قسم
مصروفات الشراء	2600	المشتريات الإجمالية لكل قسم
الضمان الاجتماعي	2500	المرتبات المباشرة لكل قسم
مصروفات عامة :		
استهلاك شهرة المحل	4000	
استهلاك مصروفات التأمين	3000	
مصروفات أخرى مختلفة	2000	

فإذا علمت أن :

1 ـ رصيد مخصص الأرباح غير المحققة في 1994/1/1 قد بلغ 4200 دينار .

2 ـ البضاعة الباقية في القسم الجنوبي منها ما قيمته 2500 دينار من البضاعة التي تم شراؤها من الغير والباقي محول من القسم الشمالي .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لاستبعاد الأرباح غير المحققة في بضاعة آخر المدة بالقسم الجنوبي .

2 ـ إعداد قائمة الدخل للأقسام مبيناً مجمل الدخل وصافي دخل الأقسام وصافي دخل الشركة .

14 ـ بلغت التحويلات من قسم الأقمشة إلى قسم الملابس بسعر التحويل (التكلفة + 25٪) 12500 دينار وفي نهاية العام اتضح أن المتبقي في قسم الملابس قد بلغ 28000 دينار بيانها كالآتي :

7800 دينار أقمشة .
20200 دينار ملابس .

ولم يكن في الإمكان فرز الأقمشة المشتراة عن الأقمشة المحولة من قسم الأقمشة مع العلم بأن المشتريات قد بلغت 18750 دينار .

المطلوب :

إعداد قيود التسوية لاستبعاد الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية من الأقمشة بقسم الملابس مستخدماً طريقة تخفيض التحويلات.

15 ـ تتم تحويلات البضاعة في أحد المصانع بين ثلاثة مراحل ، حيث تقوم المرحلة الأولى بتحويل كل إنتاجها إلى المرحلة الثانية بعد إضافة 10٪ إلى ثمن التكلفة ، وتقوم المرحلة الثانية بتحويل إنتاجها إلى المرحلة الثالثة بعد إضافة 8٪ من ثمن التكلفة في تلك المرحلة وتقوم المرحلة الثالثة بعملية البيع للجمهور .

وقد كانت التحويلات كالآتي بسعر تكلفتها :

1 ـ التحويلات من المرحلة الأولى إلى الثانية 40,000 دينار .

2 ـ التحويلات من المرحلة الثانية إلى الثالثة 25600 دينار وفي نهاية المدة اتضح أن البضاعة الباقية بالمراحل الثلاثة كانت كالآتي :

المرحلة الأولى :	6500	دينار بسعر التكلفة .
المرحلة الثانية :	13200	دينار بسعر التكلفة للمرحلة أو التحويل للمصنع .
المرحلة الثالثة :	17820	دينار بسعر التكلفة للمرحلة أو التحويل للمصنع .

المطلوب :

1 ـ تحديد الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية لكل من المرحلة الثانية والمرحلة الثالثة .

2 ـ إعداد قيود التسوية اللازمة مستخدماً طريقة المخصص .

3 ـ بيان كيفية إظهار البضاعة الباقية في الميزانية .

16 ـ فيما يلي أرصدة الحسابات بالقسم (حـ) الذي تحول إليه البضاعة على أساس التكلفة + 25 ٪ وتعالج الأرباح غير المحققة بطريقة المخصص.

بضاعة 1/1	1800
مشتريات	5000
مصروفات نقل	300
مردودات المشتريات	50
تحويلات واردة	2750

فإذا علمت أن البضاعة الباقية بالقسم بسعر التحويل 4000 دينار وهي خليط وإن بضاعة أول المدة منها ما قيمته 800 دينار مشتراة .

1 ـ اذكر قيود معالجة الأرباح غير المحققة واثبت البضاعة الباقية .

2 ـ ما هي قيمة البضاعة المحولة خلال العام.

17 ـ تقوم الشركة العربية بتسيير ثلاثة أقسام وتمسك حسابات تحليلية لبعض المصروفات بينما تكتفي بحسابات عادية للبعض الآخر على أن يتم توزيع هذه المصروفات الأخيرة في نهاية السنة وقدمت إليك البيانات التالية :

	حسابات تحليلية			مصروفات غير موزعة
	قسم 1	قسم 2	قسم 3	
مرتبات البيع	22780	18618	13927	
مرتبات أخرى				25000
مقابل إيجار				9600
إعلان	1800	1200	600	1500
مواد صناعية ومستهلكة	607	747	523	
تأمين				900
نور ومياه				1680
استهلاك المعدات				1625
مصروفات مختلفة	300	200	180	1000
ضرائب الدخل				3213

معلومات أخرى :

	قسم (1)	قسم (2)	قسم (3)
صافي المبيعات	212500	127500	85000
تكلفة المبيعات	158500	82950	48550
تكلفة المعدات	3640	3900	5460
قيمة المساحة المشغولة			
كنسبة مئوية	٪50	٪30	٪20
مساحة القسم بالمتر المربع	400	400	200
متوسط المخزون	15860	19500	29640

وتوزع المصروفات حسب الأسس التالية :

المرتبات الأخرى	توزع حسب مجمل الدخل
مقابل الإيجار	قيمة المساحة المشغولة
الإعلان	نسبة الإعلان المباشر فقط
التأمين	نسبة مجموع تكلفة المعدات ومتوسط المخزون
نور ومياه	المساحة
المصروفات المختلفة	المبيعات
ضرائب الدخل	نسبة المرتبات المباشرة والمخصصة

المطلوب :

1 ـ إعداد كشف يبين توزيع المصروفات على الأقسام .

2 ـ إعداد قائمة الدخل المجزأة .

18 ـ تفكر إحدى الشركات في استبعاد القسم الثاني لأنه حقق خسارة قدرها 300 دينار وقد قدمت إليك المعلومات التالية :

1 ـ إذا استبعد القسم الثاني سيتم التخلص من مصروفات الإعلان والقرطاسية والديون المعدومة الخاصة بالقسم ، كما يمكن التخلص من $\frac{2}{3}$ مصروفات التأمين ، ٪20 من المصروفات المكتبية .

2 ـ يوجد بالشركة موظف واحد خاص بالإدارة العامة وأربعة موظفين بقسم المبيعات ويتقاضى الأول مرتب قدره 4160 ديناراً سنوياً بينما يتقاضى كل من موظفي المبيعات 4680 ديناراً ويتحمل القسم الثاني بما يعادل مرتب ونصف من مرتبات المبيعات وفي حالة استبعاد القسم الثاني فإن الشركة يمكنها الاستغناء عن خدمات إثنين من موظفي قسم المبيعات .

3 ـ في حالة الاستغناء عن القسم الثاني فإن المساحة التي كان يشغلها سيتم استغلالها من قبل القسم الأول .

4 ـ يمكن للشركة بيع نصف معدات القسم الثاني بقيمتها الدفترية وهذا يعني تخفيض مصروفات الاستهلاك إلى النصف وسيقوم القسم الأول باستعمال النصف الثاني من المعدات .

5 ـ وكانت قائمة الدخل قبل استبعاد القسم كما يلي :

	القسم (1)	القسم (2)	المجموع
مبيعات	79800	48900	128700
تكلفة المبيعات	48200	36100	84300
مجمل الدخل	31600	12800	44400
مصروفات مباشرة			
إعلان	1650	1200	2850
قرطاسية	425	300	725
استهلاك المعدات	1200	550	1750
مصروفات غير مباشرة موزعة			
مرتبات المبيعات	11700	7020	18720
مقابل إيجار	3060	1800	4800
ديون معدومة	400	240	640
مرتب موظف الإدارة	2600	1560	4160
تأمين	270	180	450
مصروفات مكتبية مختلفة	400	250	650
إجمالي المصروفات	21645	13100	34745
صافي الدخل	9955	(300)	9655

المطلوب :

1 ـ إعداد بيان يظهر المصروفات التي يمكن استبعادها وتلك التي لا يمكن استبعادها إذا اتخذ قرار باستبعاد القسم .

2 ـ بافتراض أن مبيعات ومجمل دخل القسم الأول لن تتأثر بقرار استبعاد القسم الثاني صور قائمة الدخل بعد الاستبعاد . وهل تنصح بقرار الاستبعاد ؟ .

19 ـ تستخدم شركة نظام الأقسام وتحول البضاعة على أساس التكلفة + 20 ٪ وفيما يلي بيانات عن قسمين من أقسام المشروع : ـ

	أ	ب
بضاعة 1/1	1500	1000
تحويلات خلال العام		
بتكلفتها	15000	15000
صافي المشتريات	12000	9800
مصروفات الشراء	1500	2200
البضاعة الباقية بتكلفة		
الأقسام	9500	6000

فإذا علمت أن البضاعة تحول من القسم (أ) إلى القسم (ب) وأن بضاعة 1/1 بالقسم (ب) منها 400 دينار مشتراة وبضاعة آخر المدة خليط (لم يكن في الإمكان فرز البضاعة المشتراة عن البضاعة المحولة).

المطلوب :

1 ـ تصوير حساب التحويلات الواردة والصادرة مراعياً أن الشركةتستخدم طريقة تخصيص التحويلات في استبعاد الأرباح غير المحققة .

2 ـ تصوير قائمة دخل الأقسام .

20 ـ تستخدم شركة نظام الأقسام وتعالج الأرباح غير المحققة بطريقة تخصيص التحويلات وفيما يلي أرصدة الحسابات من 12/31 قبل التسويات الجردية الخاصة بالقسم (ص).

بضاعة 1/1 7000 ـ المشتريات 6000 ـ التحويلات الواردة 3/20 .

فإذا علمت أن بضاعة آخر المدة بالقسم (ص) 4320 دينار وهي خليط بين البضاعة المحولة خلال العام والبضاعة المشتراة وأن التحويلات تتم على أساس التكلفة + 20 ٪ .

1 ـ حدد قيمة البضاعة المحولة خلال العام من القسم (س) إلى القسم (ص).

2 ـ اذكر القيود اللازمة لمعالجة الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية.
وقيد إقفال التحويلات الواردة.
3 ـ صور حساب التحويلات الواردة.

21 ـ ابتدأت إحدى الشركات أعمالها عام 1983 وقد استخدمت قسمين إثنين لتصريف المنتجات هما قسم ملابس الأطفال والسيدات وقسم ملابس الرجال وفي بداية عام 1984 أخذت الشركة تفكر في إضافة قسم ثالث لبيع الأحذية والحقائب، وتقدر أن تكون مبيعات القسم الجديد في حدود 60,000 دينار وتحقق هامش دخل بنسبة 40٪ ويتوقع أن تبلغ المصروفات المباشرة لهذا القسم 8500 دينار مرتبات، 800 دينار مصروفات مكتبية مختلفة، 750 دينار مصروف استهلاك الآلات.

وسيتم تخصيص جزء من المحل للقسم الجديد حيث أن المساحة المخصصة حالياً للأقسام أكبر من حاجتها، وسيخصص للقسم الجديد $\frac{1}{3}$ مساحة قسم ملابس الأطفال والسيدات $\frac{1}{6}$ مساحة ملابس الرجال.

ويتم توزيع مصروفات الإدارة العامة بين الأقسام على أساس قيمة المبيعات ويتوقع أن يؤدي القسم الجديد إلى زيادة في هذه المصروفات بما مقداره (1350دينار) وفي المقابل فإن القسم الجديد سيؤثر على مبيعات القسمين الآخرين بالزيادة ويتوقع أن تكون هذه الزيادة بنسبة 3٪ للقسم الأول 2٪ للقسم الثاني مع بقاء نسبة هامش الدخل للقسمين كما هي، ودون أن تتأثر المصروفات المباشرة باستثناء المصروفات المكتبية إذ من المحتمل أن تزيد بنسبة زيادة المبيعات في كل قسم.

وإليك قائمة الدخل في نهاية عام 1983 وقبل استحداث القسم الجديد:

البيان	ملابس الأطفال	ملابس الرجال	الإجمالي
مبيعات	112500	90000	202500
تكلفة المبيعات	67500	58500	126000
مجمل الدخل	45000	31500	76500
مصروفات مباشرة:			
مرتبات	14400	11250	25650
مصروفات مكتبية	1125	750	1875
استهلاك الآلات	1950	900	2850
مجموع المصروفات المباشرة	17475	12900	30375
مصروفات غير مباشرة:			
مقابل إيجار	9000	4500	13500
إضاءة وتدفئة	900	450	1350
مصروفات الإدارة العامة	6750	5400	12150
مجموع المصروفات غير المباشرة	16650	10350	27000
إجمالي المصروفات	34125	23250	57375
صافي الدخل	10875	8250	19125

المطلوب:
إعداد قائمة الدخل المنتظر للأقسام الثلاثة خلال عام 1984.

ملاحظة:
لسهولة توزيع مصروفات الإدارة العامة استخرج نسبة المصروفات إلى إجمالي المبيعات.

22 ـ فيما يلي أرصدة الحسابات في 1994/12/31 .

	س	ص
بضاعة 1/1	2000	1500
المشتريات	11800	8000
مصروفات نقل	500	400
تحويلات واردة	-	??

فإذا علمت أن البضاعة تحول من القسم س إلى القسم ص على أساس التكلفة + 20 ٪ وأن القسم قام بتحويل ــ البضاعة المشتراة خلال العام إلى القسم ص وأن بضاعة 1/1 من القسم ص محوّلة بينما البضاعة الباقية منها 400 مشتراة، 1602 محولة .

1 ـ اذكر قيد تحويل البضاعة .

2 ـ اذكر قيد معالجة الأرباح غير المحققة في بضاعة أول المدة وآخر المدة .

3 ـ اذكر قيد إقفال التحويلات الواردة .

القسم الثاني

حسابات الفروع

Branch Accounting

حسابات الفروع

مقدمة :

س المعروف أن كل المنشآت تعمل جاهدة للتوسع وزيادة الأسواق المتاحة لمنتجاتها وقد يكون هذا التوسع محلياً ، أي في نفس المنطقة التي تزاول فيها نشاطها الأصلي أو خارجياً . كأن يمتد هذا النشاط إلى مناطق أخرى قد تكون قريبة أو بعيدة جغرافياً كما يجوز أن تمتد إلى خارج حدود البلد . وفي مثل هذا النوع من التوسع تكون الفروع خير وسيلة لتتمكن المنشأة من تحقيق أهدافها . وتختلف الفروع عن الأقسام من حيث أن الفروع لها صلاحيات أكبر من صلاحيات الأقسام ، كما أن الفرع الواحد قد يقسم داخلياً إلى عدة أقسام بحسب أنواع المنتجات أو السلع . أيضاً يمكن القول بأن محاسبة الأقسام ومحاسبة الفروع قد تكون ذات طبيعة واحدة إذا كان المركز الرئيسي يقتصر نشاطه على الشراء وتوزيع البضائع على الفروع التي تقوم بعملية البيع فقط .

أنواع الفروع :

يمكن القول بصفة عامة أن الفروع لها عدة مسميات بحسب التوزيع الجغرافي أو بحسب طبيعة السلطة في إدارة الفروع. فمن حيث التقسيم الجغرافي تقسم الفروع إلى فروع محلية أو داخلية وأخرى خارجية أو أجنبية. فالفروع الخارجية هي التي تمارس نشاطها خارج الحدود بالنسبة للمركز الرئيسي وهي بذلك تواجه مشكلة الاتصال مما يستدعي إعطاؤها نوعاً من الاستقلالية في إدارة شئونها.

أما الفروع المحلية فهي التي تعمل داخل حدود البلاد وبنفس البلد الذي يوجد فيه المركز الرئيسي .

أما من حيث السلطة فتقسم الفروع إلى فروع مستقلة وأخرى غير مستقلة . ففي بعض الأحوال يقتصر نشاط الفرع على عملية تصريف المنتجات التي يتسلمها من المركز الرئيسي دون أن يكون له حق الشراء أو التصرف في الإيرادات وهنا يقال أن السلطة مركزية أي مركزه في المركز الرئيسي وأن الفرع غير مستقل . وإذا تشعبت عمليات الفروع أو بعد المكان يقوم المركز الرئيسي بمنح الفرع صلاحيات إضافية كالشراء والبيع والتصرف في الأموال في حدود معينة وعندئذ يقال أن السلطة لا مركزية وأن الفرع مستقل . ومن الناحية المحاسبية نجد أن تصميم النظام المحاسبي لعمليات الفروع تتأثر بطريقة الإدارة أي يكون النظام مركزياً أو لا مركزياً وهذا ما سنتناوله بالشرح فيما بعد .

محاسبة الفروع :

من المعروف أن المحاسبة تهدف إلى تقديم خدمة لمستخدمي البيانات المحاسبية ولذلك فإن النظام المحاسبي في المنشآت ذات الفروع يجب أن يوضع بطريقة تحقق الهدف الذي تسعى الإدارة جاهدة لتحقيقه . ومن أهم الأهداف التي يجب تحقيقها عن طريق محاسبة الفروع هو تزويد الإدارة بمعلومات تفصيلية كافية عن نشاط كل فرع على حدة من حيث رقم مبيعاته ومصروفاته وأرباحه وكذلك إيجاد رقابة فعالة على أعمال الفروع وموظفيها منعاً للتلاعب في موجودات الفروع .

ويمكن تقسيم محاسبة الفروع إلى نوعين رئيسيين بحسب درجة الاستقلال الذي يتمتع به الفرع :

أ ـ فروع غير مستقلة في إدارة عملياتها ولا تحتفظ بأية سجلات محاسبية بل تكتفي بإعداد قوائم إحصائية وأية مستندات لازمة لمساعدة المركز في إعداد القيود الخاصة في اليوميات المختلفة وفي دفتر الأستاذ .

ب ـ فروع مستقلة في إدارة عملياتها ومن ثم تمسك مجموعة محاسبية كاملة تدون بها جميع عمليات الفرع بحيث تمكنه من إعداد الحسابات الختامية وأحياناً المركز المالي .

والجدير بالذكر بأن الفروع الخارجية تندرج تحت النوع الثاني من الفروع أي الفروع المستقلة وأن الخلاف الوحيد بين الفروع المحليةالمستقلة والفروع الخارجية يكمن في المعالجة الخاصة بفروق أسعار الصرف . وسنتناول محاسبة الفروع في الفصول التالية :

الفصل الثاني : محاسبة الفروع غير المستقلة .
الفصل الثالث : محاسبة الفروع المستقلة الداخلية .
الفصل الرابع : محاسبة الفروع الخارجية .

الفصل الثاني

الفروع غير المستقلة

الفروع غير المستقلة هي الفروع التي تعتمد على المركز الرئيسي في إمدادها بكل حاجاتها من الأصول الثابتة والبضاعة والنقدية اللازمة لدفع مصروفاتها المختلفة . ويقوم الفرع في المقابل بإيداع المبالغ المحصلة سواء مقابل مبيعات أو تحصيلات مدينين في المصرف لحساب المركز الرئيسي وقد يسمح للفرع في بعض الأحيان بشراء بعض حاجياته من السوق المحلي وأن يقوم بسداد بعض مصروفاته أو مشترياته من المتحصلات اليومية . وفي أحيان أخرى يعطى الفرع مبالغ نقدية تحت نظام السلفة المستديمة لمقابلة بعض المصروفات وتجدد دورياً أو عند الحاجة بعد تقديم المستندات الدالة على الصرف .

ومن الطبيعي في ظل هذه المركزية أن يقوم المركز الرئيسي بمسك حسابات الفروع لديه ولكي يتمكن المركز من قيد عمليات الفروع فإنه يستوجب على الفروع أن ترسل كشوف دورية «يومية أو أسبوعية حسب حجم العمل» إلى المركز الرئيسي مؤيدة بمستندات . مثال ذلك إعداد كشف بحركة الخزينة مؤيداً بإيصالات استلام النقدية وفواتير البيع النقدي أو سندات الصرف وفواتير الشراء النقدي وفي حالة الشراء أو البيع على الحساب تعد كشوف مرفقة بإذن إضافة إلى المخازن في حالة الشراء وقوائم المطالبة أو إذن خروج البضائع في حالة المبيعات ومن واقع هذه الكشوف أو الملخصات يتم القيد في الدفاتر والسجلات . ولا يعني هذا أن الفرع لا يمسك سجلات على الإطلاق

بل يحدث في بعض الأحيان أن تحتفظ الفروع بيوميات مساعدة تعد من نسختين ترسل إحداها إلى المركز الرئيسي ومنها يتم القيد في الدفاتر الأولية ، كما قد يوكل إلى الفرع مهمة رقابة المدينين بالاحتفاظ ببطاقات العملاء على أن يحتفظ المركز بحساب رقابي فقط .

وتتميز هذه الطريقة بالاقتصاد في النفقات بالنسبة للأعمال المكتبية ، كما أنها تتجنب مشكلة اختلاف المعالجات المحاسبية في حالة تعدد الفروع واستقلالها .

النظام المحاسبي في الفروع غير المستقلة
Centralized Branch Accounting

ويعتمد النظام المحاسبي لإثبات عمليات الفروع على عدد هذه الفروع فإن كان عددها محدوداً أمكن استخدام النظام المحاسبي في منشآت الأقسام والذي سبق شرحه في الفصل السابق . ويتم ذلك بتزويد الدفاتر اليومية وحسابات الأستاذ بخانات تحليلية إحداها لنشاط المركز إذا كان يقوم بنشاط تجاري وخانات أخرى بحسب عدد الفروع وتقسم المصروفات بالطريقة المتبعة في حسابات الأقسام والفارق الوحيد هو إضافة يومية إضافية تختص بإثبات البضاعة المرسلة للفروع وتسطر بحيث تظهر ما أرسله المركز من بضائع خلال الفترة.

وتقيد البضاعة المرسلة للفروع بجعل حساب الفروع مديناً وبضاعة مرسلة دائناً . ولتحديد نتائج الفروع يعد حساب ملخص دخل ذو خانات تحليلية به خانة لكل فرع [وقد يسمى حساب الفروع] تقيد به جميع إيرادات ومصروفات الفروع فتظهر به كل العمليات المتعلقة بمشتريات ومبيعات الفروع والبضاعة الباقية في أول المدة وآخرها والبضاعة المرسلة إلى الفروع من المركز الرئيسي والمردودات وغيرها . كما تثبت به جميع مصروفات الفروع . ورصيد هذا الحساب يعبر عن صافي دخل الفرع والذي يقفل بترحيله إلى حساب ملخص الدخل «العام» .

أما إذا زاد عدد الفروع بدرجة أصبح معها من المتعذر حصر نشاط الفروع في خانات تحليلية فإن البديل هو الاحتفاظ بمجموعة دفترية خاصة لكل فرع .

وحتى لا يكثر عدد الدفاتر فإن الأمر يستلزم ضغط الحسابات قدر الإمكان ويتم ذلك بتجميع الحسابات المتعلقة بحركة البضاعة في حساب واحد يسمى حساب بضاعة فرع.......... وبذلك نستغني عن فتح حسابات المشتريات والمبيعات والمردودات كما سنبين ذلك تفصيلاً فيما بعد . وكذلك الأمر بالنسبة للأصول الثابتة إذ نحتفظ بحساب واحد يسمى حساب الأصول الثابتة فرع.......... أو حساب لكل مجموعة من الأصول الثابتة مثل السيارات أو الآلات أو غيرها . ويساعد هذا الحساب مجموعة من الدفاتر المساعدة تبين مفردات هذا الحساب . وأيضاً يحتفظ بحساب واحد لمصروفات الفرع . ويدعم هذا الحساب دفتر أستاذ مساعد به صفحة لكل بند من بنود المصروفات . وتختلف طبيعة الحسابات المستخدمة في هذه الحالة الأخيرة «حالة تعدد الفروع» بحسب الطريقة المتبعة في تسعير البضاعة المرسلة للفروع .

وسنناقش النظام المحاسبي في ظل طرق التسعير التالية :

1 ـ إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر التكلفة .
2 ـ إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر البيع .
3 ـ إرسال البضاعة إلى الفروع بسعر التكلفة زائد نسبة مئوية «سعر متضخم» .

المبحث الأول
إرسال البضاعة بسعر التكلفة
Goods Sent at Cost

إذا اتبع المركز طريقة إرسال البضاعة إلى الفرع مقومة بسعر التكلفة فإنه في الإمكان معرفة نتيجة نشاط الفرع من ربح أو خسارة بإحدى طريقتين :

1 ـ طريقة الحساب الواحد .
2 ـ طريقة الحسابات المتعددة .

1 ـ طريقة الحساب الواحد :

تعتمد هذه الطريقة على المفهوم الاقتصادي للدخل والذي يقيس الدخل على أساس المقارنة بين صافي رأس المال في أول الفترة وآخرها بعد أن نأخذ في الاعتبار الإضافات لرأس المال أو المسحوبات أو التوزيعات ويتحدد الدخل طبقاً للمعادلة التالية :

دخل المشروع = رأس المال آخر المدة + المسحوبات أو التوزيعات - الإضافات - رأس المال في أول المدة.

ولما كان رأس المال هو الفرق بين الأصول والخصوم فإن نتيجة أعمال الفرع تتحدد كالآتي :

دخل الفرع = (أصول الفرع في آخر المدة - الخصوم في آخر المدة) - (أصول الفرع في أول المدة - الخصوم في أول المدة) - الإضافات + المسحوبات أو التوزيعات.

وفي حالة الفروع فإن الإضافات تتمثل في مجموعة الأصول التي يرسلها المركز الرئيسي إلى الفرع أو الخدمات التي يقدمها المركز للفرع والمصروفات التي يدفعها المركز نيابة عنه ، أما المسحوبات فتتمثل في ما يرسله الفرع إلى المركز من نقدية أو ما يرده من بضائع وأيضاً ما يقدمه الفرع للمركز من خدمات مثل دفع المصروفات نيابة عن المركز أو الشراء لحساب المركز .

ويمكن أن توضع المعادلة الأخيرة في شكل حساب واحد يعرف بحساب الفرع يقسم إلى ثلاثة أجزاء رئيسية كالآتي :

ـ الجزء الأول :

ويخصص لإثبات صافي رأس المال في أول المدة ويتم ذلك بإظهار أرصدة أصول الفرع في أول المدة في الجانب المدين من حساب الفرع وأرصدة الخصوم بما في ذلك المخصصات ومجمع الاستهلاك في الجانب الدائن من الحساب .

ـ الجزء الثاني :

ويخصص لإثبات الإضافات أو المسحوبات ويطلق على هذه الإضافات أو المسحوبات العمليات التبادلية بين المركز والفرع . ويتم ذلك بقيود يعتبر فيها حساب الفرع مديناً بما يقدمه المركز للفرع من أصول مختلفة أو بقيمة المصروفات التي يدفعها المركز نيابة عن الفرع أو نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي . وتأخذ القيود الشكل التالي :

من حـ/الفرع
إلى مذكورين
حـ/بضاعة مرسلة (بتكلفة ما يرسل من بضائع)
حـ/النقدية (بقيمة ما يرسل إلى الفرع من
نقدية أو قيمة المصروفات
المدفوعة نيابة عن الفرع)

حـ/الأصول الثابتة (بقيمة الأصول المحولة
للفرع)
حـ/المصروفات (نصيب الفرع في مصروفات
المركز)

ويعتبر حساب الفرع دائناً بقيمة الأصول التي يرسلها الفرع إلى المركز من نقدية مرسلة أو مودعة لحساب المركز الرئيسي في المصرف وكذلك مشتريات الفرع لحساب المركز الرئيسي ويتم ذلك بالقيد :

من مذكورين
حـ/المشتريات (قيمة ما يشتريه الفرع لحساب المركز)
حـ/النقدية (بقيمة النقدية المرسلة إلى المركز أو المودعة في
حساب المركز)
حـ/بضاعة مرسلة لفرع . . . (بقيمة مردودات الفرع إلى المركز)
إلى حـ/الفرع

ويلاحظ من خلال هذه القيود أنها لا تشتمل على عمليات الفرع مع الغير مثل عمليات الشراء من الغير أو البيع أو تحصيلات مدينين أو مدفوعات الدائنين . ولا يعتبر المركز الرئيسي طرفاً في هذه العمليات إلاّ إذا كانت المدفوعات للدائنين تتم عن طريق المركز الرئيسي وأن المبالغ المحصلة مقابل مبيعات أو تحصيلات تودع بالكامل في حساب المركز الرئيسي .

ـ الجزء الثالث :

ويخصص لإثبات صافي رأس المال في نهاية الفترة ويتم ذلك بإظهار أرصدة الأصول في الجانب الدائن من الحساب وأرصدة الخصوم في الجانب المدين كأرصدة مرحلة . ويعاد فتح الحساب بأرصدة آخر المدة «رصيد منقول» في بداية العام التالي .

والفرق بين جانبي الحساب يمثل ما حققه الفرع من أرباح إذا زاد الجانب

الدائن عن المدين أو ما لحقه من خسارة إذا زاد الجانب المدين عن الدائن . ومن الطبيعي أن يقوم الفرع بإمداد المركز بكشوف أو ملخصات تبين أرصدة أصول وخصوم الفرع في أول المدة وآخرها وكذلك التغيرات التي تطرأ على هذه الأصول بالزيادة أو النقص والتي يعتبر المركز طرفاً فيها وقد سبق له أن قيدها في دفاتره وزيادة في الإيضاح نقدم المثال التالي .

مثال (1) :

في 1994/1/1 م افتتحت إحدى الشركات فرعاً لها بمدينة درنة ويقوم الفرع بإيداع جميع متحصلاته في المصرف لحساب المركز الرئيسي . وفي المقابل يقوم المركز بدفع مصروفات الفرع بصكوك من حسابه مع العلم بأن البضاعة ترسل إلى الفرع بسعر التكلفة . وقد تحصلت على المعلومات التالية خلال السنة المنتهية في 1994/12/31 م.

1 ـ بضاعة مرسلة للفرع	16000	دينار
2 ـ مبيعات نقداً	12500	دينار
3 ـ مبيعات على الحساب	9500	دينار
4 ـ تحصيلات من المدينين	6300	دينار
5 ـ بضاعة مرتدة من الفرع	3600	دينار
6 ـ مصروفات مرتبات	2500	دينار
7 ـ مصروف إيجار	1900	دينار
8 ـ مصروفات عمومية	2800	دينار

وقد أظهرت كشوف الجرد أن البضاعة الباقية في 1994/12/31 م 4200 دينار وأن هناك مصروفات نور ومياه لم تسدد بعد قيمتها 350 دينار وأن هناك ديون معدومة بلغت 150 دينار وأن الإيجار المقدم تبلغ قيمته 300 دينار.

المطلوب :

إستخراج نتيجة نشاط الفرع مستخدماً طريقة الحساب الواحد .

الحل :

أولاً القيود اليومية :

منه	له	البيان
16000		من حـ/الفرع
	16000	إلى حـ/بضاعة مرسلة للفرع
18800		من حـ/المصرف (المبيعات النقدية + التحصيلات)
	18800	إلى حـ/الفرع
3600		من حـ/بضاعة مرسلة
	3600	إلى حـ/الفرع
2500		من حـ/الفرع
	2500	إلى حـ/المصرف
1900		من حـ/الفرع
	1900	إلى حـ/المصرف
2800		من حـ/الفرع
	2800	إلى حـ/المصرف

ثانياً : إظهار النتيجة

حـ/فرع درنة

منه			له		
		أرصدة أول المدة 1/1			أرصدة أول المدة 1/1
	×	الأصول		×	× الخصوم
	×			×	×
	×			×	×
×××	—		×××	—	—
16000		إلى حـ/بضاعة مرسلة			من حـ/المصرف
		إلى حـ/المصرف		6300	مدينين
	2500	مرتبات	18800	12500	مبيعات
	1900	إيجار	3600		من حـ/بضاعة مرسلة
7200	2800	مصروفات عمومية			أرصدة مرحلة «الأصول»
					12/31
		أرصدة مرحلة			
		«الخصوم»			12/31
		12/31			
			4200		بضاعة
350		مصروفات مستحقة	3050		مدينين
			300		مصروف مقدم
6400		إلى حـ/ملخص الدخل			
29950			29950		

ملاحظة :

1 ـ نظراً لأن الفرع افتتح في هذا العام لم تظهر أرصدة أول المدة .

2 ـ الأرصدة المرحلة في 12/31 والخاصة بالمصروفات المستحقة والمقدمة والبضاعة والمدينين هي أرصدة أول المدة للعام القادم .

3 ـ يلاحظ أن المبيعات على الحساب والديون المعدومة لم تدخل في القيود اليومية لأنها لا تمثل علاقة تبادلية بين المركز والفرع وأن المبيعات النقدية وتحصيلات المدينين ظهرت في القيود لسبب واحد وهو أن جميع المتحصلات تودع في المصرف لحساب المركز الرئيسي ، فإذا كان من الجائز أن يحتفظ الفرع ببعض النقدية لديه فإن ما يعتبر عملية تبادلية هو الجزء المودع لحساب المركز فقط .

مثال (2) :

الشركة القومية لها فرع بمدينة المرج ترسل له البضائع بسعر التكلفة ويحتفظ الفرع بدفاتر إحصائية ويقوم الفرع دورياً بإرسال كشوف إلى المركز تبين العمليات المختلفة التي قام بها والنقدية التي أودعها الفرع لحساب المركز .

وإليك ملخص كشوف الفرع التي أرسلها إلى المركز خلال عام 1985 : ـ

1 ـ كشف حركة النقدية :

البيان	المقبوضات	المدفوعات	الرصيد
رصيد 1/1			12000 دينار
مبيعات نقداً	6200		18200 دينار
مدفوعات للدائنين		5300	12900 دينار
مشتريات لحساب المركز		1700	11200 دينار
تحصيلات من المدينين	4300		15500 دينار
نقدية مودعة لحساب المركز		8000	7500 دينار
مصروفات نثرية		1300	6200 دينار

2 ـ كشف حركة المدينين :

البيان	مدين	دائن	الرصيد
رصيد			500 دينار
مبيعات على الحساب	19800		20300 دينار
تحصيلات		4300	16000 دينار
ديون معدومة أثناء السنة		1500	14500 دينار
خصم مسموح به		200	14300 دينار
مردودات مبيعات		300	14000 دينار

3 ـ كشف حركة الأصول الثابتة :

البيان	الإضافات	الاستبعادات	الرصيد	مصروف الاستهلاك
رصيد 1/1			4000	400
مشتريات خلال الستة أشهر الأولى	2500		6500	650

4 ـ كشف حركة الدائنين :

البيان	مدين	دائن	لرصيد
رصيد 1/1			2700 دينار
مشتريات الأصول الثابتة		2500	5200 دينار
مشتريات بضاعة		1900	7100 دينار
مدفوعات	5300		1800 دينار

معلومات أخرى :

1 ـ أظهرت كشوف الجرد أن البضاعة الباقية في 1/1 ، 1995/12/13 م كانت 2900 ، 3200 دينار على التوالي .

2 ـ تستهلك الأصول الثابتة بمعدل 10٪ سنوياً وللأصول المشتراة في النصف الأول من العام تحتسب استهلاك سنة كاملة . أما الأصول المشتراة في النصف الثاني من العام فلا يحتسب لها استهلاك .

3 ـ مرتبات شهر ديسمبر لبعض الموظفين وقيمتها 350 دينار لم تدفع بعد ودفع المركز مبلغ 3000 دينار إيجار الصالة .

4 ـ يحتسب مخصص الديون المشكوك فيها بنسبة 3٪ من أرصدة المدينين .

5 ـ في 1994/4/1 م تم شراء بوليصة تأمين بقيمة 4800 دينار تغطي الفترة من 1994/4/1 م وحتى 1996/4/1 م .

6 ـ البضاعة المرسلة للفرع 16000 دينار وقد رد منها الفرع ما قيمته 3800 دينار .

المطلوب :

استخراج نتيجة نشاط الفرع مستخدماً طريقة الحساب الواحد عن عام 1995 .

حـ/فرع المرج

منه			له		
أرصدة الأصول 95/1/1			أرصدة الخصوم 95/1/1		
نقدية	12000		دائنون	2700	
مدينين	500		مخصص الديون المشكوك فيها	15	
بضاعة	2900		مجمع الاستهلاك	400	3115
أصول ثابتة	4000				
تأمين مقدم	3000	22400	من حـ/بضاعة مرسلة «مردودات»	3800	
إلى حـ/بضاعة مرسلة للفرع	16000		من حـ/المشتريات	1700	
إلى حـ/المصرف «المصروفات الفرع»	2000	19000	من حـ/المصرف «نقدية من الفرع»	8000	13500

أرصدة الخصوم 95/12/31			أرصدة الأصول 95/12/31		
دائنون	1800		نقدية	6200	
مرتبات مستحقة	350		بضاعة	3200	
مخصص ديون مشكوك فيها	420		مدينين	14000	
مجمع استهلاك	1050	3620	أصول ثابتة	6500	
إلى حـ / ملخص الدخل «صافي الدخل»		2095	تأمين مقدم	600	30500
		47115			47115

وأخيراً فبرغم بساطة هذه الطريقة وقلة عدد الحسابات المستخدمة فيها ، فإنه يعاب عليها عدم ظهور بنود الإيرادات والمصروفات التي ساهمت في تحقيق رقم الدخل . وقد تلجأ المنشآت إلى إعداد قوائم دخل بيانية تظهر إيرادات المشروع والمصروفات التي ساهمت في تحقيق هذه الإيرادات .

2 ـ طريقة الحسابات المتعددة :

تستخدم هذه الطريقة إذا كان عدد الفروع كثيراً بحيث يتعدد استخدام الحسابات التحليلية كما سبق وأن بيّنا . كما أن هذه الطريقة تمتاز عن طريقة الحساب الواحد من حيث أنها تقدم بيانات عن إيرادات ومصروفات الفرع بحيث يمكن دراسة وتحليل مكونات الدخل واتخاذ ما يلزم حيالها من قرارات . ويتم ضغط حسابات كل فرع في مجموعة دفترية واحدة تمسك بالمركز الرئيسي والحسابات المستخدمة والتي تظهر بدفتر الأستاذ العام هي :

1 ـ حساب نقدية الفرع .
2 ـ حساب عهدة مصروفات الفرع .
3 ـ حساب بضاعة مرسلة للفرع أو الفروع .
4 ـ حساب بضاعة الفرع .
5 ـ حساب مديني الفرع .

6 ـ حساب دائني الفرع .
7 ـ حساب الأصول الثابتة بالفرع .
8 ـ حساب مصروفات الفرع .
9 ـ حساب ملخص دخل الفرع .

وسنعطي لمحة بسيطة عن طبيعة كل من هذه الحسابات ، ثم نبين كيفية الإثبات في الدفاتر لمختلف عمليات الفرع مع المركز الرئيسي أو مع الغير .

1 ـ نقدية الفرع «صندوق أو مصرف» :

ويستخدم هذا الحساب إذا كان للفرع الحق في التصرف في النقدية التي يتحصل عليها من المبيعات أو المتحصلات من المدينين في دفع ديونه أو مصروفاته المختلفة ويتم إبلاغ المركز دورياً بموجب كشوف عما أودعه الفرع في المصرف لحساب المركز وكذلك بالمتحصلات من المدينين والمدفوعات للدائنين وكذلك المبيعات . وإذا لم يكن للفرع الحق في التصرف في النقدية وأنه مطالب بإيداع جميع المتحصلات في المصرف لحساب المركز الرئيسي على أن يقوم المركز بدفع كل ديون الفرع ومصروفاته بصكوك ، فإنه لا داعي لوجود حساب نقدية الفرع وتقيد العمليات المختلفة في حساب المصرف (المركز الرئيسي) مباشرة .

2 ـ عهدة مصروفات الفرع :

إذا لم يكن للفرع الحق في التصرف في النقدية أو أنه يستخدم الصكوك لجميع مدفوعاته فإنه في العادة يعطي مبلغاً يمكنه من دفع المبالغ النثرية البسيطة ويتم ذلك عن طريق نظام العهدة المستديمة والتي تتحدد قيمتها حسب حجم المصروفات المتوقعة . وعند نفاذ العهدة يتقدم الفرع إلى المركز بالمستندات الدالة على الصرف لاستلام ما يقابل قيمة هذه المصروفات من نقدية .

3 ـ حساب بضاعة الفرع :

ويختص هذا الحساب بقيد كل العمليات المتعلقة بالبضاعة من مشتريات

ومبيعات ومردودات البضاعة الداخلة والخارجة والمصروفات التي تنفق على البضاعة حتى تصل المخازن وأرصدة البضاعة في أول المدة وآخرها . وهو بذلك يغني عن حسابات المشتريات والمبيعات وغيرها من العمليات المتعلقة بالبضاعة والتي سبق ذكرها . ونظراً لهذه الطبيعة الخاصة لهذا الحساب فإن رصيده يبين مجمل دخل الفرع أثناء الفترة المالية وهو ما يعرف بحساب المتاجرة ويرحل رصيده إلى حساب ملخص دخل الفرع أو الفروع.

4 ـ حساب بضاعة مرسلة :

وتقيد في هذا الحساب قيمة البضاعة التي يرسلها المركز إلى الفروع مقومة بسعر التكلفة وكذلك المردودات من الفروع إلى المركز الرئيسي . وبذلك فإن الحساب يظهر صافي تكلفة البضاعة المرسلة للفروع ويستخدم هذا الحساب في تحديد قيمة البضائع التي تم التصرف فيها عن طريق الفروع وتلك التي احتفظ بها المركز لنفسه.

5 ـ حساب مديني الفرع :

وهو حساب مراقبة إجمالي لا يختلف عن الحسابات المألوفة ويوجد إلى جانبه دفتر أستاذ مساعد يمسك بواسطة المركز أو الفرع يبين وضع كل عميل على حدة . ولا بد أن يتطابق رصيد هذا الحساب مع مجموع أرصدة العملاء بدفتر الأستاذ المساعد .

6 ـ حساب دائني الفرع :

وهو أيضاً حساب مراقبة إجمالي يساعده أستاذ مساعد لمعرفة وضع كل دائن على حدة ويساعد في مراقبة حسابات الدائنين بدفتر الأستاذ المساعد .

7 ـ حساب الأصول الثابتة بالفرع :

ويعتبر حساب مراقبة لكل أصول الفرع الثابتة كالسيارات والآلات والعقارات والأثاث وغيرها . ويوجد إلى جانبه دفتر أستاذ مساعد يخصص فيه صفحة أو عدة صفحات لكل أصل من الأصول تبين تكلفة شراء الأصل والتغيرات التي تطرأ عليه من إضافات أو استبعادات .

8 ـ حساب مصروفات تشغيل الفرع :

ويستخدم كحساب مراقبة لكافة مصروفات التشغيل «باستثناء المصروفات التي تصرف على البضاعة حتى تصل إلى المخازن ، حيث أنها قد حملت لحساب بضاعة الفرع» .

ولكي تتمكن المنشأة من الرقابة على المصروفات لا بد من استخدام سجل تحليلي تخصص فيه صفحة لكل نوع من أنواع المصروفات (مصروفات مرتبات ، مصروفات كهرباء ومياه ، ديون معدومة ، خصم مسموح به ، . . .) أو خانات تحليلية إن أمكن . ويساعد هذا السجل في حصر المصروفات ومعرفة الجزء المقدم والمستحق في كل مصروف ، كما أن ضغط كل المصروفات في حساب واحد يقلل من كثرة القيود المحاسبية .

9 ـ حساب ملخص الدخل :

وهو حساب ختامي يبين إيرادات ومصروفات الفرع خلال الفترة المالية ويظهر في هذا الحساب المصروفات المختلفة المتعلقة بالفترة المالية ، وإجمالي الدخل المرحل من حساب بضاعة الفرع . والفرق بين جانبي هذا الحساب يمثل صافي دخل الفرع خلال الفترة المالية . هذا ويمكن أن تعد قائمة دخل للفرع تبين مبيعات الفرع وتكلفة المبيعات والمصروفات المختلفة كما سنرى فيما بعد .

القيود المحاسبية

1 ـ إمداد الفرع بالنقدية
من حـ/نقدية الفرع . . . .
إلى حـ/المصرف

2 ـ في حالة استخدام نظام العهدة المستديمة
أ ـ إمداد الفرع بقيمة العهدة لأول مرة :
من حـ/عهدة مصروفات الفرع . . .
إلى حـ/المصرف

ب ـ في حالة تعويض الفرع عن المصروفات التي دفعها :
من حـ/مصروفات الفرع
إلى حـ/المصرف

3 ـ إمداد الفرع بالبضائع
من حـ/بضاعة الفرع
إلى حـ/بضاعة مرسلة للفرع

4 ـ إمداد الفرع بأصول ثابتة
من حـ/أصول ثابتة فرع . . .
إلى حـ/أصول ثابتة

5 ـ شراء بضائع نقداً بواسطة الفرع
من حـ/بضاعة الفرع
إلى حـ/نقديةالفرع

6 ـ شراء بضائع على الحساب
من حـ/بضاعة الفرع
إلى حـ/دائني الفرع

7 ـ شراء أصول ثابتة على الحساب
من حـ/أصول ثابتة
إلى حـ/دائني الفرع

8 ـ دفع مصروفات نقل بضائع أو رسوم جمركية
من حـ/بضاعة الفرع
إلى حـ/نقدية الفرع

9 ـ مردودات مشتريات
من حـ/دائني الفرع
إلى حـ/بضاعة الفرع

10 ـ مبيعات نقدية
من حـ/نقدية الفرع
إلى حـ/بضاعة الفرع

11 ـ مبيعات على الحساب
من حـ/مديني الفرع
إلى حـ/بضاعة الفرع

12 ـ تسديدات للدائنين
من حـ/دائني الفرع
إلى حـ/نقدية الفرع (إذا دفعها الفرع)
أو
من حـ/دائني الفرع
إلى حـ/المصرف (إذا دفعها المركز)

13 ـ متحصلات من المدينين

من حـ/نقدية الفرع «بقيمة المتحصلات»

من حـ/مصروفات الفرع «بقيمة الخصم»(*)

إلى حـ/مديني الفرع

14 ـ الديون المعدومة

من حـ / مخصص ديون مشكوك فيها (أو حـ / مصروف ديون معدومة)

إلى حـ/مديني الفرع

15 ـ المصروفات التي تدفع من نقدية الفرع

من حـ / مصروفات تشغيل الفرع

إلى حـ/نقدية الفرع

16 ـ التسويات الجردية الخاصة بالفرع

أ ـ إثبات نصيب الفرع من المصروفات الإدارية والبيعية بالمركز

من حـ / مصروفات تشغيل الفرع

إلى حـ/مصروفات إدارية

ب ـ إثبات أقساط استهلاك الأصول الثابتة

من حـ / مصروفات تشغيل الفرع

إلى حـ/مجمع استهلاك الأصول الثابتة

جـ ـ رفع مخصص الديون المشكوك فيها

من حـ / مصروفات تشغيل الفرع

إلى حـ/مخصص الديون المشكوك فيها .

ويمكن أن تظهر قيمة المخصص المراد الاحتفاظ به كرصيد مرحل في الجانب المدين لمصروفات تشغيل الفرع وفي السنة التالية تظهر هذه القيمة كرصيد منقول في الجانب الدائن.

(*) من المعروف أن معالجة الخصم النقدي تعتمد على الطريقة المستخدمة في قيد المدينين وهي إما طريقة إحباط الفاتورة أو طريقة صافي الفاتورة ولذلك فإن تطبيق الطريقة الأولى ينتج عن اعتبار الخصم ضمن المصروفات أما إذا أخذنا بمفهوم صافي الفاتورة فإن الخصم يقيد في حساب بضاعة الفرع باعتباره حساب يبين مجمل الدخل.

د ـ البضاعة الباقية آخر المدة

من حـ/بضاعة باقية بالفرع

إلى حـ/بضاعة الفرع

هـ ـ قفل بضاعة أول المدة

من حـ/بضاعة الفرع

إلى حـ/بضاعة باقية بالفرع

ملاحظة :

بالنسبة للبضاعة الباقية آخر المدة فإنه في الإمكان بعد تحديد قيمتها حسب التكلفة أو السوق أيهما أقل إدراجها في الجانب الدائن لحساب بضاعة الفرع كرصيد مرحل ويعاد فتح الحساب في بداية المدة التالية بهذه القيمة كرصيد منقول وبذلك نتفادى القيدين ، د ، هـ وهو ما سنتبعه في هذا الكتاب (انظر مثال 3) .

و ـ المصروفات المقدمة

من حـ/مصروفات مدفوعة مقدماً (.....)

إلى حـ/مصروفات تشغيل الفرع

ز ـ المصروفات المستحقة

من حـ/مصروفات تشغيل الفرع

إلى حـ/مصروفات مستحقة (.....)

ملاحظة :

ويمكن أن يقال نفس الشيء بالنسبة للمصروفات المقدمة والمستحقة ، فيكتفي بإظهار قيمة المصروفات المقدمة في نهاية المدة في الجانب الدائن لحساب مصروفات الفرع ، وفي بداية الفترة التالية تظهر في الجانب المدين من الحساب كرصيد منقول . والعكس بالنسبة للمصروفات المستحقة إذ تظهر في نهاية الفترة كرصيد مرحل في الجانب المدين من حساب مصروفات الفرع وفي بداية الفترة التالية تظهر كرصيد منقول في الجانب الدائن كما سنرى في المثال 4 .

ن ـ تحميل حساب ملخص الدخل بالمصروفات

من حـ/ملخص دخل الفرع

إلى حـ/مصروفات تشغيل الفرع

ك ـ ترحيل إجمالي الدخل إلى حساب ملخص الدخل (في حالة الربح) :

من حـ/بضاعة الفرع

إلى حـ/ملخص دخل الفرع

ع ـ ترحيل صافي نتيجة الفرع إلى حساب ملخص الدخل العام

من حـ/ملخص دخل الفرع

إلى حـ/ملخص الدخل العام

أو

من حـ/ملخص الدخل العام

إلى حـ/ملخص دخل الفرع

والآن بعد استعراض القيود السابقة نوضح بأمثلة رقمية عمليات البضاعة ومصروفات الفرع لأهميتها .

مثال (3) :

عمليات البضاعة :

افتتحت شركة الأنوار فرعاً لها بمدينة الخمس وقد تمت العمليات التالية خلال السنة الأولى من عمر الفرع .

1 ـ أرسلت إلى الفرع بضاعة تكلفتها 5000 دينار .

2 ـ قام الفرع بشراء بضائع من السوق المحلي بلغت قيمتها 2000 دينار على الحساب .

3 ـ قام الفرع ببيع بضائع بلغت قيمتها 9000 دينار على الحساب و3000 دينار نقداً .

4 ـ بلغت مردودات المبيعات 2000 دينار ومردودات المشتريات 500 دينار .

5 ـ رد الفرع إلى المركز بضائع بلغت قيمتها 1200 دينار .

6 ـ سمح الفرع لعملائه بالاحتفاظ ببضائع قيمتها 150 دينار (مسموحات مبيعات) .

7 ـ بلغت مصروفات النقل للداخل 900 دينار دفعت نقداً .

8 ـ بلغت البضاعة الباقية في نهاية المدة (العام) 520 دينار .

المطلوب :

1 ـ القيود اليومية اللازمة لقيد العمليات السابقة .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الفرع .

أولاً : القيود اليومية :

رقم العملية	منه	له	البيان
1	5000		من حـ/بضاعة فرع الخمس
		5000	إلى حـ/بضاعة مرسلة لفرع الخمس
2	2000		من حـ/بضاعة فرع الخمس
		2000	إلى حـ/دائني فرع الخمس
3	9000		من حـ/مديني فرع الخمس
		9000	إلى حـ/بضاعة فرع الخمس
	3000		من حـ/نقدية فرع الخمس
		3000	إلى حـ/بضاعة فرع الخمس
4	200		من حـ/بضاعة فرع الخمس
		200	إلى حـ/مديني فرع الخمس
	500		من حـ/دائني فرع الخمس
		500	إلى حـ/بضاعة فرع الخمس
5	1200		من حـ/بضاعة مرسلة لفرع الخمس
		1200	إلى حـ/بضاعة فرع الخمس
6	150		من حـ/بضاعة فرع الخمس
		150	إلى حـ/مديني فرع الخمس
7	900		من حـ/بضاعة فرع الخمس
		900	إلى حـ/نقدية فرع الخمس

ثانياً : تصوير حساب بضاعة الفرع

حـ/بضاعة فرع الخمس

منه		له	
5000	إلى حـ/بضاعة مرسلة	9000	من حـ/مديني الفرع (م. على الحساب)
2000	إلى حـ/دائني الفرع (مشتريات)	3000	من حـ/نقدية الفرع (مبيعات نقدية)
200	إلى حـ/مديني الفرع (م . مبيعات)	500	من حـ/دائني الفرع (م . مشتريات)
150	إلى حـ/مديني الفرع (مسموحات مبيعات)	1200	من حـ/بضاعة مرسلة (مردودات المركز)
900	إلى حـ/نقدية الفرع (م . نقل)		
5970	إلى حـ/ملخص الدخل (مجمل الدخل)	520	رصيد مرحل (البضاعة الباقية)
14220		14220	

مثال (4) :

المصروفات :

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر فرع لبدة في 1992/1/1 م علماً بأن الخصم النقدي يعالج بطريقة إجمالي الفاتورة.

500 مرتبات مستحقة

300 مصروف تأمين مدفوع مقدماً

1500 أثاث الفرع

600 مجمع استهلاك أثاث الفرع

120 مخصص ديون مشكوك فيها

وخلال السنة تمت العمليات التالية المتعلقة بالمصروفات :

ـ دفع الفرع المصروفات التالية :

120 مصروفات نور ومياه

80 مصروفات نثرية مختلفة

200 مصروفات صيانة

ـ بلغ نصيب الفرع من مصروفات الإعلان بالمركز 150 دينار .

ـ قام المركز بدفع المصروفات التالية نيابة عن الفرع :

2500 مرتبات

1500 قيمة وثيقة تأمين تغطي الفترة من 92/4/1 م إلى 93/4/1 م

ـ بلغت الديون المعدومة خلال العام 90 دينار وبلغ الخصم المسموح به 120 دينار .

ـ بلغ الخصم المكتسب 80 دينار .

معلومات جردية :

ـ يستهلك الأثاث بمعدل 300 دينار سنوياً .

ـ المرتبات السنوية 1600 دينار .

ـ يراد عمل مخصص للديون المشكوك فيها بقيمة 150 دينار .

المطلوب :

تصوير حساب مصروفات الفرع بلبدة .

حـ / مصروفات تشغيل الفرع

منه		له	
	رصيد منقول 1992/1/1 م :		رصيد منقول 1992/1/1 م :
300	تأمين مدفوع مقدماً		500 مرتبات مستحقة
	إلى حـ/نقدية الفرع	620	120 مخصص ديون مشكوك فيها
	120 نور ومياه	80	من حـ/دائني الفرع (خصم مكتسب)
	80 م . نثرية		
400	200 م . صيانة	4035	من حـ/ملخص الدخل
150	إلى حـ/ مصروف الإعلان		
	إلى حـ/المصرف		رصيد مرحل 12/31 :
	25000 مرتبات		375 تأمين مدفوع مقدماً
4000	1500 تأمين		
	إلى حـ/مديني الفرع	775	400 مرتبات مدفوعة مقدماً
	90 ديون معدومة		
210	120 خصم مسموح به		
300	إلى حـ/مجمع استهلاك أثاث		
	رصيد مرحل 12/31		
150	150 مخصص ديون مشكوك فيها		
5510		5510	

هذا وبالنسبة للبنود التي تظهر في حساب ملخص دخل الفرع فهي تمثل نصيب السنة من هذه المصروفات والإيرادات ، فبالنسبة لمصروفات التأمين فإن ما يخص السنة هو مبلغ 1425 دينار وهو يتكون من المبلغ المدفوع مقدماً في السنة الماضية وتم استنفاذه خلال السنة الحالية وقيمته 300 دينار ومضافاً إليه نصيب الفترة من 4/1 حتى 12/31 من قيمة البوليصة الجديدة وهي 1500 × 9/12 = 1125 .

أما بالنسبة للمرتبات فإن المبلغ المدفوع وقدره 2500 دينار تخصم منه قيمة المرتبات المستحقة في نهاية السنة الماضية وقدرها 500 دينار ويتبقى مبلغ 2000 دينار لمقابلة مرتبات السنة الحالية ولما كانت مرتبات السنة الحالية 1600 دينار فإن هناك مبلغ إضافي مدفوع مقدماً قدره 400 دينار .

ومصروف الديون المعدومة يظهر في ملخص الدخل بقيمة 120 دينار منها 90 دينار قيمة دين أعدم خلال الفترة والباقي وقدره 30 دينار فهو يمثل الفرق بين رصيد المخصص السابق 120 ورصيد المخصص الجديد وقدره 150 دينار .

ويمكن أن تظهر قائمة دخل الفرع على الشكل التالي مستخدمين أرقام المثال 3 و 4 على سبيل الإيضاح فقط .

قائمة دخل فرع الزاوية عن السنة المنتهية في 1992/12/31 م

المبيعات		12000	
- مردودات المبيعات		350	11650
بضاعة الفرع 1/1			
بضاعة مرسلة	5000		
- بضاعة مرتدة للمركز	1200	3800	
مشتريات الفرع	2000		
- م المشتريات	(500)		
- خصم مكتسب	(80)	1420	
+ م. نقل		900	
- بضاعة آخر المدة		(520)	
تكلفة المبيعات			5600
مجمل الدخل			6050
يطرح مصروفات التشغيل			
مصروفات تأمين	1425		
مصروفات نور ومياه	120		
مصروفات نثرية	80		
مصروف إعلان	150		
مصروف مرتبات	1600		
مصروف ديون معدومة	120		
مصروف صيانة	200		
خصم مسموح به	120		
استهلاك أثاث	300		4115
صافي الدخل			1935

مثال : (شامل)

فيما يلي المركز المالي لإحدى الشركات وفروعها بكل من بنغازي وطرابلس في 1993/12/31 م.

الشركة العربية للمصنوعات
المركز المالي في 1993/12/31 م

الأصول

البيان		
نقدية بالمصارف		
بالمركز	5000	
فرع طرابلس	3000	
فرع بنغازي	2000	10000
عهدة مستديمة		
المركز	1200	
فرع طرابلس	500	
فرع بنغازي	300	2000
مدينون (بالصافي)		
المركز (مخصص الديون 800)	5000	
طرابلس (المخصص 600)	2500	
بنغازي (المخصص 300)	1500	9000
بضاعة بالمخازن		
المركز	2500	
طرابلس	2000	
بنغازي	1000	5500
آلات ومعدات بعد طرح مجمع الاستهلاك		
المركز (المجمع 2500)	5500	
طرابلس (المجمع 1500)	2500	
بنغازي (المجمع 9000)	2100	10100
أثاث وتركيبات بعد طرح المجمع		
المركز (مجمع الاستهلاك 1500)	3500	
طرابلس (المجمع 1200)	1800	
بنغازي (المجمع 800)	1200	6500
		43100

الخصوم وحقوق أصحاب المشروع

البيان		
دائنون		
المركز	3000	
فرع طرابلس	2000	
فرع بنغازي	2000	7000
مصروفات كهرباء وهاتف مستحقة		
المركز	3500	
فرع طرابلس	2500	
فرع بنغازي	1500	7500
مرتبات مستحقة		
المركز	6000	
طرابلس	3000	9000
قرض سندات 6%		6000
حقوق أصحاب المشروع		
رأس المال	10000	
أرباح محجوزة	3600	13600
		43100

وخلال 1984 م تمت العمليات التالية :

البيان	المركز	طرابلس	بنغازي
بضاعة مرسلة للفروع	-	15000	10000
بضاعة مرتدة من الفروع	-	3000	2000
مبيعات آجلة	30000	8000	6000
مردودات . مبيعات	1500	500	300
مشتريات آجلة	1500	3000	5000
مردودات . مشتريات	-	500	400
متحصلات من العملاء	25000	6500	4000
خصم مسموح به	500	300	-
مشتريات نقدية	25000	3000	2900
مبيعات نقدية	25500	12000	10000
تسديدات للدائنين	8000	3500	2500

البيان	المركز	طرابلس	بنغازي
مرتبات مدفوعة	8500	5000	3000
مصاريف نقل المشتريات	500	300	300
فوائد قرض	360	-	-
مصروفات كهرباء وهاتف			
مدفوعة	4500	3500	2000
ديون معدومة	300	200	-
المصروفات النثرية	600	200	200
مصاريف إدارية	2513		

معلومات جردية :

– المرتبات السنوية تبلغ 3000 ، 2000 ، 2500 دينار للمركز والفروع .

– تقسم المصروفات الإدارية العامة بين المركز والفروع بنسبة 3: 2: 2 .

– هناك مصروفات هاتف وكهرباء مستحقة تبلغ 800 ، 300 ، 300 للمركز والفروع .

– البضاعة الباقية بالفروع في 1994/12/31 م كالآتي:

المناطق	التكلفة	السوق
المركز	5000	5200
طرابلس	9500	9000
بنغازي	6400	6500

– تستهلك الأصول الثابتة بمعدل 10٪ سنوياً (قسط ثابت) .

– تقدر الديون المشكوك فيها بنسبة 10٪ في كل من المركز والفروع مع العلم بأن المركز يمسك مجموعة دفترية خاصة بالفروع .

المطلوب :

1 ـ تصوير الحسابات التالية مزودة بخانات تحليلية :

حساب بضاعة الفروع .

حساب البضاعة المرسلة للفروع .

حساب مديني الفروع .

حساب نقدية الفروع .

حساب مصروفات الفروع .

حساب ملخص دخل الفروع .

2 ـ تصوير قائمة دخل المركز (نشاط المركز مستقل عن الفروع) .

3 ـ تصوير ملخص الدخل العام .

4 ـ استخراج نتيجة فرع طرابلس مستخدماً طريقة الحساب الواحد .

الحل :

أولاً : حسابات الفروع

حـ/بضاعة الفرع

طرابلس	بنغازي	البيان	طرابلس	بنغازي	البيان
2000	1000	رصيد 1984/1/1 م	3000	2000	من حـ/بضاعة مرسلة
15000	10000	إلى حـ/بضاعة مرسلة	8000	6000	من حـ/مديني الفروع
500	300	إلى حـ/مديني الفروع	500	400	من حـ/دائني الفروع
3000	5000	إلى حـ/دائني الفروع	12000	10000	من حـ/نقدية الفروع
3000	2900	إلى حـ/نقدية الفروع	9000	6400	رصيد مرحل
300	300	إلى حـ/نقدية الفروع			(بضاعة آخر المدة)
		(م . نقل)			
8700	5300	إلى حـ/ملخص دخل الفرع			
		إجمالي الدخل			
32500	24800		32500	24800	

حـ/بضاعة مرسلة للفروع

طرابلس	بنغازي	البيان	طرابلس	بنغازي	البيان
3000	2000	إلى حـ/بضاعة الفروع	15000	10000	من حـ/بضاعة الفروع
12000	8000	إلى حـ/ملخص دخل المركز			
15000	10000		15000	10000	

حـ/مديني الفروع

طرابلس	بنغازي	البيان	طرابلس	بنغازي	البيان
3100	1800	رصيد 84/1/1 م	500	300	من حـ/بضاعة الفروع
8000	6000	إلى حـ/بضاعة الفروع	6500	4000	من حـ/نقدية الفروع
			300	-	من حـ/مصروفات الفروع (خصم)
			200	-	من حـ/مصروفات الفروع (ديون معدومة)
			3600	3500	رصيد مرحل
11100	7800		11100	7800	

حـ/نقدية الفروع

طرابلس	بنغازي	البيان	طرابلس	بنغازي	البيان
3000	2000	رصيد 84/1/1 م	3000	2900	من حـ/بضاعة الفروع
6500	4000	إلى حـ/مديني الفروع	3500	2500	من حـ/دائني الفروع
12000	10000	إلى حـ/بضاعة الفروع	5000	3000	من حـ/مصروفات الفروع
			300	300	من حـ/ بضاعة الفروع
			3500	2000	من حـ/مصروفات الفروع
			200	200	من حـ/مصروفات الفروع
			6000	5100	رصيد مرحل
21500	16000		21500	16000	

حـ/ مصروفات تشغيل الفروع

طرابلس	بنغازي	البيان	طرابلس	بنغازي	البيان
300		إلى حـ/ مديني الفروع (خصم مسموح به)	3000	-	من حـ/مرتبات(*) مستحقة
5000	3000	إلى حـ/ نقدية الفرع (مرتبات)	2500	1500	من حـ/ مصروفات كهرباء(*) وهاتف مستحقة (1/1)
3500	2000	إلى حـ/ نقدية الفروع (هاتف)	40	-	من حـ/مخصص ديون مشكوك فيها
400	300	إلى حـ/ مجمع استهلاك الآلات	-	500	من حـ/مرتبات مدفوعة مقدماً
200		إلى حـ/ مدين الفروع			
300	200	إلى حـ/ مجمع استهلاك الأثاث			
200	200	إلى حـ/ نقدية الفروع (مصروفات نثرية)			
718	718	إلى حـ/مصروفات إدارية عامة	5178	4768	من حـ/ ملخص دخل الفروع
	50	إلى حـ/مخصص ديون مشكوك فيها			
300	300	إلى حـ/ مصروفات هاتف(*) وكهرباء مستحقة 12/31			
10918	6768		10918	6768	

(*) ويلاحظ أن المصروفات المقدمة والمستحقة في أول المدة قد تم إقفالها في حساب مصروفات الفرع لتبسيط الإجراءات، يقابلها قيود المصروفات المقدمة والمستحقة في نهاية المدة.

حـ/ملخص دخل الفروع عن

السنة المنتهية في 1994/12/31 م

طرابلس	بنغازي	البيان	طرابلس	بنغازي	البيان
5178	4768	إلى حـ/مصروفات الفروع	8700	5300	من حـ/بضاعة الفروع
3522	532	إلى حـ/ملخص الدخل العام (صافي نتيجة الفروع)			
8700	5300		8700	5300	

ويمكن أن تصور قائمة دخل للفروع تبين مفردات الإيرادات والمصروفات وسنأخذ فرع بنغازي كمثال على ذلك .

قائمة دخل فرع بنغازي عن السنة

المنتهية في 94/12/31 م

البيان	جزئي	كلي
المبيعات	16000	
- م . المبيعات	300	15700
تطرح تكلفة المبيعات :		
بضاعة أول المدة	1000	
+ صافي بضاعة مرسلة من المركز	8000	
+ صافي المشتريات	7500	
+ مصاريف نقل مشتريات	300	
	16800	

البيان	جزئي	كلي
- بضاعة آخر المدة	6400	
تكلفة البضاعة المباعة		10400
مجمل الدخل		5300
يطرح مصروفات التشغيل		
مرتبات	2500	
* هواتف وكهرباء	800	
* ديون معدومة	50	
استهلاك الآلات	300	
استهلاك الأثاث	200	
* مصروفات إدارية	718	
مصروفات نثرية	200	4768
صافي الدخل		532

* تم تحديد نصيب السنة من مصروفات الهاتف والكهرباء كالآتي :

المبلغ المدفوع 2000 دينار منه 1500 دينار مستحقة من العام الماضي، ويبقى 500 للعام الحالي، وهناك مبلغ 300 دينار مستحقة ولم تدفع بعد في نهاية هذا العام فيصبح مجموع نصيب السنة 300 + 500 = 800 دينار.

* الديون المعدومة الظاهرة بقائمة الدخل هي مقدار الفرق بين المخصص المطلوب تكوينه لمواجهة الخسائر المحتملة في الديون مستقبلاً وهي تعادل 10 ٪ من رصيد المدينين الذي يبلغ 3500 دينار ورصيد المخصص السابق.

* المصروفات الإدارية تمثل نصيب الفرع في المصروفات الإدارية العامة .

ثانياً : قائمة دخل المركز :

قائمة دخل المركز عن السنة المنتهية في 1994/12/31 م

البيان	القيمة		
المبيعات	55500		
(-) مردودات مبيعات	1500		54000
يطرح تكلفة المبيعات :			
بضاعة أول المدة	2500		
مشتريات	40000		
مصاريف نقل مشتريات	500		
		43000	
يطرح صافي بضاعة مرسلة للفروع	20000		
يطرح بضاعة باقية	5000	25000	
تكلفة البضاعة المباعة			18000
مجمل الدخل			36000
يطرح مصاريف التشغيل			
مرتبات	3000		
* مصروفات هواتف وكهرباء	1800		
* ديون معدومة	350		
خصم مسموح به	500		
مصروفات نثرية	600		
مصروفات إدارية عامة	1077		
استهلاك الآلات	800		
استهلاك أثاث	500		8627
صافي الدخل			27373

ملاحظات على الحل :

1 ـ تم تحديد نصيب السنة من مصروفات الهاتف والكهرباء على أساس أن المبلغ المدفوع 4500 دينار منها 3500 مقابل ديون سابقة ، و 1000 دينار لمقابلة مصروفات السنة الحالية ، وأن هناك مصروفات مستحقة لم تدفع قدرها 800 دينار فيصبح نصيب السنة 1800 دينار .

2 ـ الديون المعدومة تمثل قيمة ما أعدم من دين مضافاً إليه الفرق بين المخصص المطلوب على رصيد المدينين في آخر المدة (8500 × 10٪) والمخصص السابق 800 دينار ، أي 300 + (850 – 800) .

ثالثاً : ملخص الدخل العام للشركة ككل :

ملخص الدخل العام عن السنة المنتهية في 1994/12/31 م

منه القيمة	البيان	له القيمة	البيان
360	إلى حـ/فوائد القرض		من حـ/ملخص دخل الفروع
30197	إلى حـ/أرباح محجوزة	3522	طرابلس
		532	بنغازي
		26503	من حـ/ملخص دخل المركز
30557		30557	

رابعاً : طريقة الحساب الواحد :

حـ/فرع طرابلس

القيمة	جزئي	البيان	القيمة	جزئي	البيان
		رصيد منقول 1/1			رصيد منقول 1/1
	2000	بضاعة		2000	دائنون
	3000	نقدية		3000	مرتبات مستحقة
	500	عهدة		2500	مصروفات هواتف وكهرباء مستحقة
	3100	مدينون		1500	مخصص استهلاك آلات
	4000	آلات		600	مخصص ديون مشكوك فيها .
15600	3000	أثاث	10800	1200	مجمع استهلاك أثاث
15000		إلى حـ/بضاعة مرسلة			
718		إلى حـ/مصروفات إدارية	3000		من حـ/بضاعة مرسلة
		رصيد مرحل 12/31			رصيد مرحل 12/31
	300	مصروفات هواتف وكهرباء مستحقة		6000	نقدية
	1900	مجمع استهلاك آلات		9000	بضاعة
	1500	مجمع استهلاك أثاث		500	عهدة
	360	مخصص ديون مشكوك فيها .		3600	مدينون
5060	1000	دائنون		4000	آلات
				3000	أثاث
3522		إلى حـ/ملخص الدخل العام «صافي النتيجة»	26100		
39900			39900		

المبحث الثاني

إرسال البضاعة بثمن البيع
Goods Sent At Sales Prices

إن طريقة إرسال البضاعة بسعر التكلفة وإن كانت تحقق أحد أهداف محاسبة الفروع وهو معرفة نتيجة كل فرع على حدة ومدى مساهمته في نتائج المشروع ، إلّا أن هذه الطريقة لا تحقق الهدف الثاني من أهداف محاسبة الفروع وهو الرقابة على موجودات الفرع .

وللتغلب على هذه المشكلة فإن المشروعات تستخدم طريقة التسعير بثمن البيع ، يضاف إلى ذلك أن هذه الطريقة الأخيرة تمكن المركز من إعداد مسودات نتائج الفروع إذا تأخر وصول قوائم الجرد .

ويتوقف نجاح هذه الطريقة على ثبات أسعار البيع أو قلة التقلبات في الأسعار وإلّا فإن كثرة تغيرات الأسعار تفقد الطريقة أهميتها ، كما أن طبيعة السلعة ومدى خضوعها لأذواق المستهلكين وقابليتها للتلف ومن ثم تغير أسعارها له أثر في نجاح هذه الطريقة . وفي حالة اتباع طريقة إرسال البضاعة بثمن البيع فإن المعالجة الدفترية قد تتم بإحدى طريقتين :

أ ـ إدخال سعر البيع ضمن القيد المزدوج «طريقة التسوية» .

ب ـ تزويد حساب بضاعة الفرع بخانة إحصائية «الحساب ذوي الخانتين» .

وسنتناول المعالجة المحاسبية طبقاً لطريقة التسوية أولاً على أن نعالج الطريقة الثانية في نهاية هذا البحث .

إدخال سعر البيع ضمن القيد المزذوج :

في هذه الحالة تستخدم الحسابات السابقة التي تناولناها في حالة إرسال البضاعة بسعر التكلفة مع وجود اختلافين إثنين أحدهما يتعلق بطبيعة حساب بضاعة الفرع والثاني يتعلق بتحديد نتائج الفرع .

أولاً : حساب بضاعة الفرع :

عند استخدام طريقة التسعير بثمن البيع فإن حساب بضاعة الفرع لم يعد يعتبر من حسابات النتيجة لأن البضائع المرسلة والمشتراة تقيد في الجانب المدين بثمن بيعها وفي المقابل يقيد في الجانب الدائن قيمة المبيعات والبضاعة التي يردها الفرع إلى المركز مقومة بسعر البيع ، وخلاف ذلك يشير إلى وجود عجز في البضاعة ، بمعنى أن جانبي الحساب لا بد وأن يكونا متساويين ما لم يوجد عجز أو تلف في البضاعة . وينتج عن ذلك عدم إمكانية قيد مصروفات نقل البضاعة أو المسموحيات والخصم النقدي في هذا الحساب لأن هذه العمليات تؤثر على قيمة البضاعة دون أن تؤثر على الكمية .

ثانياً : حساب تسوية بضاعة الفرع :

لكي يتمكن المركز من معرفة نتيجة الدخل الإجمالي لنشاط الفرع فإنه يضاف إلى الحسابات السابقة ، حساب جديد يسمى حساب تسوية بضاعة الفرع أو حساب تسوية الفرع يقوم بنفس الوظيفة التي كان يقوم بها حساب بضاعة الفرع في حالة التسعير بثمن التكلفة ، أي يظهر إجمالي دخل الفرع . ويتم ذلك بأن يجعل هذا الحساب دائناً بالدخل الإجمالي المتوقع تحقيقه على البضاعة التي يرسلها المركز إلى الفرع أو التي يشتريها الفرع من الغير وكذلك مسموحات المشتريات ويجعل هذا الحساب مديناً بالفرق بين ثمن البيع وتكلفة البضائع التي يردها الفرع إلى المركز أو التي يردها الفرع إلى الدائنين ومسموحات المبيعات كما يجعل مديناً بالأرباح غير المحققة في بضاعة آخر

المدة وتظهر كرصيد مرحل. والفرق بين جانبي الحساب بعد العمليات السابقة يمثل قيمة إجمالي الدخل الذي تم تحقيقه على البضاعة التي تم بيعها خلال الفترة، ويظهر رصيد حساب تسوية بضاعة الفرع في الميزانية مخصوماً من حساب بضاعة الفرع.

أما بخصوص الخصم النقدي فيمكن أن يعالج في حساب التسوية إذا ما أخذنا بمفهوم صافي الفاتورة في معالجة حسابات المدينين كما أشرنا سابقاً في الهامش وكذلك الحال بالنسبة لمصروفات النقل والتي ذكرنا بأنه لا يمكن قيدها في حساب البضاعة فهي الأخرى يمكن أن تعالج في حساب التسوية باعتباره يمثل مجمل الدخل والمصروفات هي أحد العناصر المؤثرة في مجمل الدخل.

وسنتناول فيما يلي طبيعة القيود الخاصة بهذين الحسابين : -

1 ـ في حالة إرسال بضاعة إلى الفرع :

من حـ/بضاعة الفرع «بثمن البيع»
إلى/مذكورين
حـ/بضاعة مرسلة «بالتكلفة»
حـ/تسوية بضاعة الفرع «بالنسبة المضافة إلى التكلفة»

2 ـ رد البضائع من الفرع إلى المركز :

وتقيد بقيد عكسي للقيد السابق

3 ـ شراء الفرع من الغير :

×× من حـ/بضاعة الفرع
إلى مذكورين
×× حـ/النقدية «دائنو الفرع»
×× حـ/تسوية بضاعة الفرع

تقيد المشتريات هي الأخرى بثمن البيع كما لو كانت البضاعة محولة من المركز وذلك حتى يكون الفرع مديناً بثمن بيع البضائع في جميع الأحوال ، لكي يحافظ الحساب على وظيفته الرقابية من جهة ولصعوبة فرز البضائع المشتراة من الغير عن البضائع المرسلة من المركز في كثير من الأحيان .

4 ـ مردودات المشتريات :

وتقيد بقيد عكسي للقيد السابق . .

5 ـ مبيعات البضاعة :

× × من حـ/النقدية

أو من حـ/مديني الفرع

× × إلى حـ/بضاعة الفرع

6 ـ قيد مردودات المبيعات

وتقيد بقيد عكسي للقيد السابق .

7 ـ مسموحات المبيعات :

نظراً لأن مسموحات المبيعات يترتب عليها نقص في قيمة المدينين أو قيمة المبيعات دون أن يقابلها زيادة في رصيد البضاعة كما حدث بالنسبة لمردودات المبيعات فإن مسموحات المبيعات تعتبر من عناصر مجمل الدخل وبالتالي تقيد في حساب التسوية كالآتي :

× × من حـ/تسوية بضاعة الفرع

× × إلى حـ/المدينين

8 ـ مسموحات المشتريات :

وبنفس التفسير السابق لمسموحات المبيعات فإن مسموحات المشتريات تعتبر تخفيضاً لقيمة المشتريات وهي بذلك عنصراً من عناصر مجمل الدخل وتعالج في حساب التسوية كالآتي :

× × من حـ/دائني الفرع

× × إلى حـ/تسوية بضاعة الفرع

وسنقتصر في المثال التالي على توضيح القيود المتعلقة بالبضاعة فقط .

مثال (5) :

تقوم شركة المنسوجات بإرسال البضائع إلى فرعها بترهونة مقومة بسعر البيع وتمسك حسابات الفرع بالمركز الرئيسي وفيما يلي البيانات الخاصة بنشاط الفرع خلال عام 1983 م .

بضاعة في 1/1 بثمن البيع 3000 دينار .

بضاعة مرسلة للفرع بثمن البيع 15000 دينار «تعادل 1/3 133٪ من التكلفة» .

مبيعات	16200 دينار منها 5400 على الحساب
مشتريات على الحساب	3000 دينار مقدرة بثمن البيع
بضاعة مرتدة من الفرع	600 دينار
مردودات مبيعات	300 دينار
مسموحات المبيعات	150 دينار

المطلوب :

1 ـ اظهار قيود اليومية اللازمة للعمليات السابقة .

2 ـ تصوير حسابي بضاعة الفرع وتسوية بضاعة الفرع مع العلم بأن قوائم الجرد لم تظهر أي فروق في المخزون .

الحل :

تمهيد: يلاحظ **أن** هامش الدخل يعادل $\frac{1}{3}$ 33 ٪ من ثمن التكلفة وهو ما يعادل $\frac{1}{4}$ ثمن البيع، وبصفة عامة **إذا** كان هامش الدخل $\frac{1}{4}$ التكلفة فهو يعادل $\frac{1}{5}$ البيع و $\frac{1}{2}$ التكلفة تعادل $\frac{1}{3}$ البيع وهكذا .

أولاً : القيود اليومية :

منه	له	البيان
15000		من حـ/بضاعة فرع ترهونة
		إلى مذكورين
	11250	حـ/بضاعة مرسلة للفرع
	3750	حـ/تسوية بضاعة فرع ترهونة
		من مذكورين
10800		حـ/نقدية فرع ترهونة
5400		حـ/مديني فرع ترهونة
	16200	إلى حـ/بضاعة فرع ترهونة
3000		من حـ/بضاعة فرع ترهونة
		إلى مذكورين
	2250	حـ/دائني فرع ترهونة
	750	حـ/تسوية بضاعة فرع ترهونة
		من مذكورين
450		حـ/بضاعة مرسلة للفرع
150		حـ/تسوية بضاعة فرع ترهونة
	600	إلى حـ/بضاعة فرع ترهونة
300		من حـ/بضاعة فرع ترهونة
	300	إلى حـ/مديني فرع ترهونة
150		من حـ/تسوية بضاعة فرع ترهونة
	150	إلى حـ/مديني فرع ترهونة

ثانياً : الحسابات

حـ/بضاعة فرع ترهونة

منه: القيمة		منه: البيان	له: القيمة		له: البيان
3000		رصيد 1/1			من مذكورين
		إلى مذكورين		10800	حـ/نقدية الفرع
	11250	حـ/بضاعة مرسلة	16200	5400	حـ/مديني الفرع
15000	3750	حـ/تسوية بضاعة الفرع			من مذكورين
		إلى مذكورين		450	حـ/بضاعة مرسلة للفرع
	2250	حـ/دائني الفرع	600	150	حـ/تسوية بضاعة الفرع
3000	750	حـ/تسوية بضاعة الفرع			رصيد 12/31
300		إلى حـ/مديني الفرع «مردودات»	4500		(البضاعة الباقية بسعر البيع)
21300			21300		

حـ/تسوية بضاعة فرع ترهونة

منه		له	
القيمة	البيان	القيمة	البيان
150	إلى حـ/بضاعة فرع ترهونة «القيمة الفعلية على البضاعة المرتدة»	750	رصيد 1/1 «الربح غير المحقق على البضاعة في 1/1»
150	إلى حـ/مديني فرع ترهونة «مسموحات المبيعات»	3750	من حـ/بضاعة فرع ترهونة «القيمة المعلاة على التكلفة»
3825	إلى حـ/ملخص دخل الفروع «مجمل الدخل»	750	من حـ/بضاعة فرع ترهونة «التعلية على التكلفة»
1125	رصيد 12/31 الربح غير المحقق في البضاعة الباقية		
5250		5250	

ملاحظات على الحل :

1 ـ قيدت المشتريات بقيمة 3000 دينار أي بثمن البيع .

2 ـ رصيد البضاعة في 12/31 4500 دينار «بثمن البيع» بفرض عدم وجود عجز في المخزون .

3 ـ رصيد حساب تسوية بضاعة الفرع 1125 وهي تمثل أرباح غير محققة في البضاعة الباقية وتحدد كالآتي :

$$4500 \times \frac{33\frac{1}{3}}{133\frac{1}{3}} = 1125$$ دينار

معالجة الفروق في حساب بضاعة الفرع :

لقد سبق وأن بيّنا بأنه في حالة إرسال البضاعة إلى الفروع بثمن البيع فإن حساب بضاعة الفرع يفقد صفته كحساب نتيجة ويقتصر دوره على الوظيفة

الرقابية على المخزون . وقد أظهرنا في المثال رقم (5) أن جانبي الحساب متساويين ، ويحدث هذا إذا كانت نتيجة جرد البضاعة مقومة بسعر البيع مساوية لرصيد حساب بضاعة الفرع .

ولكن هناك عمليات قد تؤدي إلى اختلال في التوازن الحسابي منها :

1 ـ الخصم التجاري : Trade Discount :

من المعروف محاسبياً أن الخصم التجاري لا يقيد في الدفاتر ، ولكن إذا حدث وأن قام الفرع بمنح خصم تجاري لأحد عملائه فإن حساب بضاعة الفرع «في حالة التسعير بثمن البيع فقط »سوف لن يتوازن لأن قيمة المبيعات ستكون أقل من سعر البيع الذي قيدت به البضاعة عند ورودها للفرع ، وللتغلب على هذه المشكلة يجري القيد التالي بقيمة الخصم التجاري :

× × من حـ/تسوية بضاعة الفرع
× × إلى حـ/بضاعة الفرع

ويترتب على ذلك تخفيض في مجمل الدخل المنتظر تحقيقه والذي سبق وأن قيد في حساب تسوية بضاعة الفرع عند إرسال البضاعة إلى الفرع .

2 ـ التغير في الأسعار : Change in Prices :

إذا كانت هناك تغيرات في أسعار البيع فإن الأمر يستلزم القيام بجرد البضائع التي تغيرت أسعارها وتحديد فروقات الأسعار وقيدها في حساب تسوية الفرع للتأثير في مجمل الدخل المنتظر تحقيقه عند بيع البضائع كالآتي :

1 ـ في حالة زيادة الأسعار :

× × من حـ/بضاعة الفرع
× × إلى حـ/تسوية بضاعة الفرع

2 ـ في حالة نقص الأسعار :

× × من حـ/تسوية بضاعة الفرع
× × إلى حـ/بضاعة الفرع

مثال (6):

أرسلت شركة إلى فرعها بضاعة تكلفتها 6000 دينار وذلك على أساس سعر البيع الذي حدد بمبلغ 7200 دينار وبعد أن قام الفرع ببيع ثلث الكمية المرسلة إليه قررت الشركة رفع الأسعار بزيادة قدرها 25٪ عن السعر الأصلي، وبلغت مبيعات الفرع عقب الزيادة مبلغ 4500 دينار. حدد البضاعة الباقية ثم حدد الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية.

الحل:

يمكن تحديد البضاعة الباقية حسابياً كالآتي:

البضاعة المرسلة بسعر التحويل	7200
المبيعات قبل الزيادة (الثلث)	2400
البضاعة الباقية وقت تغير الأسعار	4800
الزيادة في السعر 25٪	1200
البضاعة الباقية حسب الأسعار الجديدة	6000
المبيعات بعد الزيادة	4500
البضاعة الباقية في نهاية السنة	1500

وعند الزيادة بعد القيد التالي:

1200	من حـ/ بضاعة الفرع
1200	إلى حـ/ تسوية بضاعة الفرع

أما لاحتساب الأرباح غير المحققة فيجب معرفة النسبة المضافة على البضاعة وهي بالتأكيد ليست النسبة السابقة ويمكن أن تحدد كالآتي:

النسبة الأصلية محسوبة على أساس التكلفة = $\frac{7200 - 6000}{6000}$ = 20٪ من التكلفة

النسبة الإضافية 25٪ من سعر البيع القديم.

∴ سعر البيع الجديد = سعر البيع القديم + النسبة الإضافية
= سعر البيع القديم (1 + النسبة الإضافية)
= (التكلفة + النسبة القديمة) (1 + النسبة الإضافية)
= (120٪) (125٪) = 150٪

أي أن السعر الجديد يزيد عن التكلفة الأصلية بما يعادل 50٪ من التكلفة الأصلية.

∴ سعر التحويل الجديد = 150٪ من التكلفة
1500 = 1.5 س (حيث س التكلفة)
∴ س = 1000

ومنها نجد أن الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية = 500 دينار

ملاحظة:

إذا لم تكن هناك زيادة في الأسعار بل تخفيض فيجب مراعاة أن السعر الجديد يقل عن السعر القديم وتصبح المعادلة كالآتي:

سعر البيع الجديد = سعر البيع القديم ـ النسبة المخفضة من السعر القديم
= (التكلفة + النسبة القديمة) (1 ـ النسبة المخفضة)
= (120٪) (75٪)
= 90٪ من التكلفة

وهذا يعني أن البضاعة تظهر بأقل من تكلفتها الأصلية ولا توجد أرباح غير محققة.

3 ـ عجز البضاعة: Inventory Shortage:

من المعروف أن البضاعة الباقية يتم حصرها فعلياً في أوقات مختلفة وخاصة في نهاية السنة المالية ثم يتم تسعيرها حسب طرق التسعير المختلفة «ما يرد أولاً يصدر أولاً، المتوسط، ما يرد أخيراً يصدر أولاً وغيرها من الطرق».

وقد تختلف نتائج الجرد الفعلي في حالة التسعير بأثمان البيع عن الرصيد الدفتري لحساب بضاعة الفرع وذلك نتيجة لوجود عجز في البضاعة .

ويتم البحث عن أسباب هذا العجز ، فقد تحتم طبيعة السلعة التي يتم التعامل فيها وجود نوع من الفاقد ، إما لأسباب طبيعية كالتبخر في حالة المواد الكيمياوية أو مقابل الكسر في حالة الأدوات الزجاجية ، وتسمح الشركات عادة بوجود فاقد أو تالف في حدود نسب متعارف عليها وعندئذ يسمى ذلك بالعجز الطبيعي أو العجز المسموح به ، وهذا العجز يؤخذ في الاعتبار عند تحديد الأسعار وهو بذلك عنصر من عناصر مجمل الدخل ، أما إذا زاد التلف أو الفاقد عن الحدود المسموح بها سمى عجزاً غير طبيعي أو عجزاً غير مسموح به ، وهو نوع من أنواع الخسائر ويحمّل لمصروفات الفرع وقد يكون مرجعه الإهمال أو السرقة أو الحريق أو غيرها .

ويعالج العجز في حالة التسعير بثمن البيع كالآتي :

أ ـ يتم تحديد قيمة العجز ويستبعد من حساب بضاعة الفرع بالقيمة البيعية للعجز وبغض النظر عن نوع العجز ويكون بالقيد التالي :

من حـ/عجز البضاعة «القيمة البيعية»

إلى حـ/بضاعة الفرع

ب ـ يتم تحليل العجز إلى مكوناته «عجز طبيعي وعجز غير طبيعي» ويحمل كل على الحساب الذي يخصه .

أ ـ العجز الطبيعي :

تعتبر القيمة البيعية بالكامل عبئاً على مجمل الدخل وهي تكلفة متوقعة ومأخوذة في الحسبان عند تحديد الأسعار ولذلك فإن القيمة البيعية تستبعد من حساب تسوية بضاعة الفرع بالقيد التالي :

من حـ/تسوية بضاعة الفرع

إلى حـ/عجز البضاعة «قيمة العجز الطبيعي»

ب ـ العجز غير الطبيعي :

إذا تجاوز العجز النسب المسموح بها ، فإن المعالجة تختلف بحسب ما إذا كانت البضاعة مؤمن عليها أم لا ، وفي كلتا الحالتين يجب تحليل العجز إلى تكلفة ونسبة الإضافة أي تكلفة البضاعة التالفة أو المفقودة والدخل الإجمالي المنتظر تحقيقه لو بيعت . وتتم القيود كالآتي :

1 ـ إذا كانت البضاعة مؤمناً عليها :

وهنا تتحمل شركة التأمين بقيمة التعويض حسب القيمة المتفق عليها والتي قد تقل أو تزيد عن تكلفة البضاعة التالفة أو المفقودة وتقيد كالآتي :

من مذكورين

حـ/شركة التأمين «بالتكلفة»

حـ/تسوية بضاعة الفرع «بالنسبة المضافة»

إلى حـ/عجز البضاعة «القيمة البيعية»

وإذا وجد فرق بين تكلفة البضاعة ومبلغ التعويض يقفل الفرق في حساب مصروفات الفرع .

2 ـ إذا لم تكن البضاعة مؤمن عليها :

وهنا قد يسهل تحديد المسئولية كأن يكون أمين مخزن البضاعة أو الشركة الناقلة وأحياناً أخرى يصعب تحديد المسئولية فتحمل لمصروفات الفرع ويكون ذلك بالقيود التالية :

من مذكورين

حـ/أمين المخزن «بقيمة التكلفة»

أو حـ/مصروفات الفرع «بقيمة التكلفة»

حـ/تسوية بضاعة الفرع «بالنسبة المضافة»

إلى حـ/عجز البضاعة «بالقيمة البيعية»

مثال (7) :

تمت العمليات التالية بأحد الفروع بشركة الخمس للصناعات الكيماوية

البيان	القيمة
بضاعة 1/1 بثمن البيع	3000 دينار
بضاعة مرسلة	750 دينار
مشتريات من السوق المحلي نقداً	2500 دينار
مبيعات نقداً	6500 دينار
مبيعات على الحساب	2500 دينار
بضاعة باقية في 12/31 بثمن البيع	4200 دينار
مصروفات دفعها المركز	1000 دينار
بضاعة مرتدة من الفرع	450 دينار
ديون معدومة	100 دينار
مردودات المبيعات	200 دينار
مسموحات المبيعات	150 دينار
استهلاك أثاث الفرع	80 دينار

مع العلم بأن البضائع ترسل إلى الفرع على أساس ثمن البيع وهو ما يعادل 150٪ من ثمن التكلفة وأن العجز الطبيعي في حدود 170 دينار وأن البضاعة مؤمن عليها .

المطلوب :

- تصوير الحسابات التالية :
- حساب بضاعة الفرع .
- حساب تسوية بضاعة الفرع .
- حساب مصروفات الفرع .

الحل :

حـ/بضاعة الفرع

القيمة (منه)	البيان (منه)	القيمة (له)	البيان (له)
3000	رصيد 1/1	6500	من حـ/نقدية الفرع
	إلى مذكورين	2500	من حـ/مديني الفرع
	5000 بضاعة مرسلة		من مذكورين
7500	2500 تسوية بضاعة الفرع		300 حـ/بضاعة مرسلة
	إلى مذكورين	450	150 حـ/تسوية بضاعة الفرع
	2500 نقدية بالفرع	800	عجز البضاعة
3750	1250 تسوية بضاعة الفرع	4200	رصيد 12/31
200	إلى حـ/مديني الفرع		(البضاعة الباقية بسعر البيع)
14450		14450	

حـ/تسوية بضاعة الفرع

القيمة (منه)	البيان (منه)	القيمة (له)	البيان (له)
150	إلى حـ/مديني الفرع «مسموحات»	1000	رصيد 1/1 «النسبة المعلاة على بضاعة 1/1»
150	إلى حـ/بضاعة الفرع	2500	من حـ/بضاعة الفرع
170	إلى حـ/عجز البضاعة «الطبيعي»	1250	من حـ/بضاعة الفرع
210	إلى حـ/عجز البضاعة «أرباح العجز غير الطبيعي»		
2670	إلى حـ/ملخص الدخل «إجمالي الدخل»		
1400	رصيد مرحل 12/31 «النسبة على بضاعة آخر المدة»		
4750		4750	

حـ/مصروفات الفرع

منه		له	
القيمة	البيان	القيمة	البيان
1000	إلى حـ/المصرف	1180	من حـ/ملخص دخل الفرع
100	إلى حـ/مديني الفرع		
80	إلى حـ/مجمع استهلاك أثاث		
1180		1180	

ملاحظات على الحل :

1 ـ بما أن سعر البيع يعادل 150٪ من سعر التكلفة فإن النسبة الإضافية تعادل $\frac{1}{2}$ التكلفة أو تعادل $\frac{1}{3}$ البيع وقد تم تحليل العجز كالآتي :

القيمة الكلية للعجز 800 دينار منها 170 دينار عجز طبيعي يحمل لحساب تسوية بضاعة الفرع ، والباقي 630 دينار يحلل إلى التكلفة والربح كالآتي :

630 دينار القيمة البيعية وبما أن نسبة الإضافة تعادل $\frac{1}{3}$ البيع .

الأرباح غير المحققة = $630 \times \frac{1}{3} = 210$ دينار .

وبذلك تكون قيود العجز كالآتي :

800 من حـ/عجز بضاعة

800 إلى حـ/بضاعة الفرع

العجز الطبيعي :

170 من حـ/تسوية بضاعة الفرع

170 إلى حـ/عجز البضاعة

العجز غير الطبيعي :

420 من حـ/شركة التأمين «تكلفة العجز»

210 من حـ/تسوية بضاعة الفرع

630 إلى حـ/عجز البضاعة .

تم تحديد رصيد حساب التسوية كالآتي :

البضاعة الباقية بسعر البيع 4200 دينار تعادل 150٪ من التكلفة أي أن :-

4200 = 1.55 س ، حيث س التكلفة

∴ التكلفة = 4200 ÷ 1,5 = 2800 دينار .

والأرباح غير المحققة = 4200 − 2800 = 1400 دينار .

أو الربح غير المحقق = $\frac{1}{3}$ البيع .

أي $4200 \times \frac{1}{3} = 1400$ دينار .

استخدام حساب ذو خانتين :

لا تقتصر المعالجة المحاسبية في حالة إرسال البضاعة بثمن البيع على طريقة تسوية بضاعة الفرع وإنما قد يتم الاستغناء عن حساب تسوية بضاعة الفرع وأن يقتصر الأمر على حساب بضاعة الفرع مع تزويده بخانة إحصائية بحيث يتم القيد في الخانة الأصلية بنفس الطريقة المتبعة في حالة إرسال البضاعة بثمن التكلفة وتقيد القيم البيعية لهذه البنود في الخانة الثانية (الإحصائية) وبذلك يوفر نوعاً من الرقابة . وبذلك فإن البنود التي تظهر في الخانة الأولى هي نفس البنود التي تظهر في حالة التسعير بثمن التكلفة ، بينما البنود التي تظهر في الخانة الإحصائية هي نفس البنود التي تظهر في الحساب في حالة التسعير بثمن البيع . ونظراً لعدم وجود اختلاف في باقي الحسابات الأخرى ، فإن المثال التالي يقتصر على توضيح كيفية معالجة البضاعة في الدفاتر .

مثال (8):

فيما يلي بيان عن حركة البضاعة لدى أحد الفروع :

بضاعة 1/1 ثمن البيع	4000	دينار
بضاعة مرسلة للفرع بثمن البيع	8000	دينار
مبيعات نقدية	15000	دينار
مشتريات على الحساب	3000	دينار
مردودات المبيعات	500	دينار
مسموحات المبيعات	300	دينار

مع العلم بأن قيمة البضاعة الباقية تبلغ 1250 دينار بسعر البيع وأن المركز يرسل البضائع إلى الفرع على أساس التكلفة + 25٪ .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية في دفاتر المركز .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الفرع .

قيود اليومية :

6400 من حـ/بضاعة الفرع
6400 إلى حـ/بضاعة مرسلة للفرع

3000 من حـ/بضاعة الفرع
3000 إلى حـ/دائني الفرع

500 من حـ/بضاعة الفرع
500 إلى حـ/مديني الفرع

300 من حـ/بضاعة الفرع
300إلى حـ/مديني الفرع

حـ/بضاعة الفرع

القيمة	سعر البيع	البيان	القيمة	سعر البيع	البيان
3200	4000	رصيد 1/1	1500	15000	من حـ/نقدية الفرع
6400	8000	إلى حـ/بضاعة مرسلة			
3000	3750	إلى حـ/دائني الفرع	1000	1250	رصيد مرحل 12/31 «البضاعة الباقية»
500	500	إلى حـ/مديني الفرع «مردودات»			
300	-	إلى حـ/مديني الفرع «مسموحات»			
2600	-	إلى حـ/ملخص دخل الفرع			
16000	16250		16000	16250	

ملاحظات :

1 ـ إن ما يدخل في قيود اليومية هي الأرقام المدرجة بالخانة الأولى فقط .

2 ـ إن مسموحات المبيعات لم تثبت في خانة سعر البيع لأنها لا علاقة لها بالقيمة البيعية للبضاعة الباقية .

3 ـ ظهرت البضاعة الباقية بثمن التكلفة في الخانة الأصلية وبثمن البيع في الخانة الإحصائية للمحافظة على الوظيفة الرقابية .

وتتم معالجة الخصم التجاري في حالة استخدام الحساب ذو خانتين بأن يكتفي بإدراج قيمة الخصم في الجانب الدائن في خانة سعر البيع كقيمة إحصائية فقط . وكذلك الأمر بالنسبة لمعالجة العجز الطبيعي إذ نكتفي بأن يدرج في الخانة الثانية دون أن يكون له تأثير على القيود المحاسبية .

وفي حالة العجز غير الطبيعي ، يحلل إلى تكلفة ونسبة مضافة ويعالج بحسب وجود تأمين على البضاعة من عدمه كالآتي :

1 ـ في حالة التأمين :

1 ـ من حـ/عجز البضاعة (بالتكلفة)
إلى حـ/بضاعة الفرع

2 ـ من حـ/شركة التأمين
إلى حـ/عجز البضاعة

ويثبت القيد الأول ، في الخانة الأصلية فقط ، أما الخانة الإحصائية فتقيد بها القيمة البيعية للعجز بالكامل حفاظاً على الصفة الرقابية للحساب ، وإذا قلّت قيمة التعويض أو زادت عن التكلفة يقفل الفرق في حساب مصروفات الفرع .

2 ـ في حالة عدم التأمين :

وهنا يحمل الشخص المسئول بتكلفة العجز فقط أو تحمل لمصروفات الفرع إذا لم يكن في الإمكان تحديد المسئولية ويكون ذلك بالقيد :

من حـ/أمين المخزن

أو من حـ/مصروفات الفرع

إلى حـ/بضاعة الفرع

وتقيد القيمة البيعية للعجز في الخانة الثانية .

المبحث الثالث

إرسال البضاعة بالتكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية
Goods Sent at Cost-plus

إذا لم يكن في الإمكان اتباع طريقة إرسال البضاعة بسعر البيع ، أو إذا رأت الشركة الحد من سلطة الفروع في تخفيض أسعار البيع إلى مستوى قد تنتج عنه خسائر للشركة ، فإنه قد ترسل البضاعة إلى الفروع على أساس ثمن تكلفتها مضافاً إليها نسبة مئوية لتغطية بعض المصروفات أو كحد أدنى للأسعار .

ولا يختلف الأمر في هذه الحالة عن المعالجة المحاسبية في حالة التسعير بثمن البيع ، إلّا أنه يستلزم إيضاح أوجه الاختلاف في حسابي بضاعة الفرع وتسوية بضاعة الفرع كالآتي :

1 ـ إن البضاعة المرسلة للفرع لا تقيد بثمن البيع وإنما بثمن يقل عن سعر البيع الفعلي وبذلك فإن الحساب يفقد صفته الرقابية لأن رصيد الحساب لا يمثل القيمة البيعية ولا تكلفة المخزون السلعي في آخر المدة .

2 ـ إن حساب تسوية بضاعة الفرع لم يعد الحساب الوحيد الذي يظهر مجمل دخل الفرع لأن ما يقيد في الحساب هو الفرق بين تكلفة البضاعة وسعر الإرسال (وهو التكلفة زائد نسبة مئوية) . وبذلك فإن حساب تسوية بضاعة الفرع لا يظهر إلّا جزءاً من مجمل الدخل فقط .

3 ـ مجمل دخل الفرع والذي يرحل إلى ملخص الدخل يتكون من جزئين :

الأول ويمثل الفرق بين سعر تحويل البضاعة من المركز إلى الفرع وثمن بيعها وهو يرحل من حساب بضاعة الفرع .

والثاني ويمثل الفرق بين تكلفة البضاعة وسعر التحويل وهذا يرحل من حساب تسوية بضاعة الفرع .

وكما هو الحال في حالة إرسال البضاعة بثمن البيع فإن رصيد حساب تسوية بضاعة الفرع يظهر في الميزانية مخصوماً من رصيد بضاعة الفرع ، وهذا الفرق يمثل تكلفة البضاعة المتبقية .

ويعالج العجز في البضاعة بنفس الطريقة التي عولج بها في حالة التسعير بثمن البيع مع اختلاف واحد وهو أن العجز يحتسب على أساس سعر التحويل. «التكلفة + النسبة» بدلاً من سعر البيع. كما أن العجز لا يمكن اكتشافه من خلال حساب بضاعة الفرع لأنه لم يعد حساب رقابي.

والمثال التالي يوضح الكيفية.

مثال (9) :

تقوم شركة المدابغ بإرسال منتجاتها إلى الفروع على أساس التكلفة مضافاً إليها نسبة 20٪ . ويقوم المركز الرئيسي بإمساك سجلات الفروع ويرسل الفرع جميع المتحصلات يومياً إلى المركز الذي يقوم بدفع كافة المصروفات بصكوك . وفيما يلي نشاط أحد الفروع خلال السنة المنتهية في 1994/12/31 م .

البيان	القيمة	
بضاعة في 1/1 «سعر التحويل»	4800	دينار
بضاعة مرسلة للفروع «سعر التحويل»	10800	دينار
مشتريات الفرع على الحساب	4000	دينار
بضاعة مرتدة من الفرع إلى المركز	480	دينار
مبيعات نقداً	12000	دينار
مبيعات على الحساب	4000	دينار
مردودات مشتريات	200	دينار
مردودات مبيعات	400	دينار
بضاعة باقية في 12/31 بالتكلفة الأصلية.	5000	دينار

المطلوب :

تصوير حساب بضاعة الفرع وحساب تسوية بضاعة الفرع .

الحل :

حـ/بضاعة الفرع

منه: القيمة	البيان	له: القيمة	البيان
4800	رصيد 1/1 «سعر التحويل»		من مذكورين
	إلى مذكورين		400 حـ/بضاعة مرسلة
	9000 حـ/بضاعة مرسلة	480	80 حـ/تسوية بضاعة الفرع
10800	1800 حـ/تسوية بضاعة الفرع		
	إلى مذكورين	12000	من حـ/المصرف
	4000 حـ/ دائني الفرع	4000	من حـ/مديني الفرع
4800	800 حـ/تسوية بضاعة الفرع		من مذكورين
			200 حـ/دائني الفرع
400	إلى حـ/مديني الفرع	240	40 حـ/تسوية بضاعة الفرع
		6000	رصيد مرحل 12/31
1920	إلى حـ/ملخص دخل الفرع «الفروع»		
22720		22720	

حـ/تسوية بضاعة الفرع

منه		له	
القيمة	البيان	القيمة	البيان
80	إلى حـ/بضاعة الفرع «النسبة على مردودات إلى المركز»	800	رصيد 1/1 «النسبة المضافة على التكلفة»
40	إلى حـ/بضاعة الفرع «النسبة على مردودات المشتريات»	1800	من حـ/بضاعة الفرع «النسبة على البضاعة المرسلة»
2280	إلى حـ/ملخص دخل الفرع «الفروع»	800	من حـ/بضاعة الفرع «النسبة على المشتريات»
1000	رصيد مرحل 12/31 «النسبة على البضاعة الباقية»		
3400		3400	

المبحث الرابع

العمليات الداخلية بين الفروع
Inter -Branch Transactions

قد يقوم المركز الرئيسي بإصدار تعليماته إلى أحد الفروع بتحويل نقدية أو بضاعة إلى فرع آخر . ولا تثير عمليات تحويل النقدية أية مشاكل محاسبية لأنها لا تتعلق بتحديد نتائج الفروع . أما تحويلات البضاعة فتحتاج إلى معالجة خاصة حتى نتمكن من تحديد نتائج الفروع بطريقة عادلة :

أ ـ التحويلات النقدية :

ويتم إثبات هذه التحويلات بجعل حساب نقدية الفرع المستلم للنقدية مديناً وحساب نقدية الفرع الذي قام بعملية التحويل دائناً كالآتي :

من حـ/نقدية فرع . . . (الفرع المحول إليه)
إلى حـ/نقدية الفرع . . . (الفرع المحول)

ويجوز أن يتم توسيط حساب التحويلات النقدية للتعرف على حجم المبادلات بين الفروع .

ب ـ تحويلات البضاعة :

تحظى تحويلات البضاعة باهتمام بالغ من المحاسبين ، لأن البضاعة عنصر من عناصر تحديد نتائج الفروع ، وتعالج تحويلات البضاعة بنفس الطريقة التي عالجنا بها التحويلات بين الأقسام مع وجود استثناء واحد يتعلق بمشكلة مصروفات تحويل هذه البضائع .

فمن جهة نجد أن الفرع الذي قام بتحويل البضاعة سيتحمل نفقات من

أجل تحويل هذه البضاعة إلى الفرع الآخر ، كما أنه من الجائز أن يكون هذا الفرع ذاته قد تحمل نفقات توريد هذه البضائع إليه والتي لم يستفد منها بالكامل بعد صدور الأوامر بنقلها إلى الفرع الثاني ، ومن جهة ثانية فإن الفرع المحول إليه لا يكون مسئولاً عن نفقات إرسال البضاعة إلّا بالقدر المناسب والمعقول والذي يتمثل في تكاليف النقل من المركز الرئيسي إليه كما لو تم النقل رأساً من المركز إلى الفرع .

ولذلك فإن المنطق السليم يقضي بألّا يتحمل الفرع المحول إليه بأكثر من نفقات الشحن من المركز إلى الفرع مباشرة وما زاد عن ذلك يعتبر خسائر تحويل يتحمل بها المشروع بصفة عامة . وتعالج عمليات تحويل البضاعة بالقيود التالية :

أولاً : في حالة التسعير بثمن التكلفة أو التكلفة + نسبة (باستثناء البيع) :

1 ـ إثبات تحويل البضاعة من فرع لآخر بسعر تحويلها :

من حـ/بضاعة فرع . . . (المحول إليه)

إلى حـ/بضاعة فرع . . . (المحول)

2 ـ استبعاد نصيب البضاعة المحولة في المصروفات التي حملها المركز على الفرع وقيدها في حساب خاص .

من حـ/مصروفات تحويل

إلى حـ/بضاعة فرع . . . (المحول)

3 ـ إثبات مصروفات شحن البضاعة المحولة للفرع الذي دفع المصروف في حساب مصروفات التحويل .

من حـ/مصروفات تحويل

إلى حـ/نقدية فرع . . . (الذي دفع المصروف)

4 ـ تقدر مصروفات إرسال البضاعة من المركز إلى الفرع المحول إليه مباشرة وتحمل بضاعة ذلك الفرع بالقيمة المقدرة ، ويعتبر الفرق بين

القيمة المقدرة ورصيد مصروفات التحويل ، إما خسائر تحويل أو أرباح تحويل يتحملها المركز .

من حـ/بضاعة فرع . . . (المحول إليه)

من خسائر تحويل (في حالة الزيادة)

إلى حـ/مصروفات تحويل «رصيد الحساب»

إلى حـ/أرباح تحويل «النقص»

5 ـ **إذا** تم إرسال البضاعة بالتكلفة + نسبة فإن هناك قيد آخر لاستبعاد النسبة المضافة ويتم ذلك بالقيد .

من حـ/تسوية بضاعة فرع . . . (المحول)

إلى حـ/تسوية بضاعة فرع . . . (المحول إليه)

ثانياً : في حالة التسعير بثمن البيع :

1 ـ إثبات تحويل البضاعة ويتم بنفس الطريقة السابقة قيد رقم (1) .

2 ـ استبعاد نصيب البضاعة المحولة في المصروفات التي حملها المركز على الفرع .

من حـ/مصروفات تحويل

إلى حـ/مصروفات الفرع

3 ـ إثبات مصروفات شحن البضاعة المحولة ويتم بنفس الطريقة السابقة قيد رقم (3) .

4 ـ تحميل الفرع المحول إليه بالقيمة المقدرة ويتم ذلك بالقيد :

من حـ/مصروفات فرع . . . (المحول إليه)

من حـ/خسائر تحويل (في حالة زيادة الفعلي عن المقدر)

إلى حـ/مصروفات تحويل

إلى حـ/أرباح تحويل (في حالة زيادة المقدر عن الفعل)

5 ـ إلغاء النسبة المضافة ويتم بنفس الطريقة السابقة قيد (5) .

مثال (10):

إرسال المركز الرئيسي إلى فرع المرج بضاعة تكلفتها 5000 دينار وقد دفع المركز مبلغ 500 دينار لنقلها إلى مقر الفرع . وبعد مدة تم إبلاغ الفرع بضرورة تحويل ما قيمته 3000 دينار من هذه البضائع إلى فرع الأبيار . وقد تحمل فرع المرج مبلغ 120 دينار لنقل هذه البضاعة . وقد قدر المركز الرئيسي أن مصروفات إرسال البضاعة من المركز إلى الأبيار مباشرة 250 دينار .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في سجلات المركز الرئيسي مع العلم بأن البضاعة ترسل بالتكلفة .

الحل :

تمهيد : نظراً لأن فرع المرج لم يستفد من كل البضاعة المرسلة إليه ، فإن نصيبه مَن مصروفات النقل وقدرها 500 دينار يجب أن يتناسب مع مقدار البضاعة التي احتفظ بها لنفسه أي :

$$500 \times \frac{3000}{5000} = 300$$ دينار

وما زاد عن ذلك يحمل للمركز الرئيسي ، وكذلك الأمر بالنسبة لفرع الأبيار فهو مسئول عن المصروفات المقدرة لإرسال البضاعة من المركز إلى الأبيار مباشرة .

رقم القيد	منه	له	البيان
1	3000		من حـ/بضاعة فرع الأبيار
		3000	إلى حـ/بضاعة فرع المرج
2	300		من حـ/مصروفات تحويل
		300	إلى حـ/بضاعة فرع المرج
			نصيب البضاعة المحولة من مصروفات النقل الأصلية: $500 \times \frac{3000}{5000} = 300$ دينار
3	120		من حـ/مصروفات تحويل
		120	إلى حـ/نقدية فرع المرج
4			من مذكورين
	250		حـ/بضاعة فرع الأبيار
	170		حـ/خسائر تحويل بضاعة
		420	إلى حـ/مصروفات تحويل:

قدرت خسائر التحويل كالآتي :

1 ـ مصروفات النقل من المركز إلى المرج للجزء المحول	300
2 ـ المصروفات التي دفعها فرع المرج	120
المجموع	420
3 ـ المصروفات المقدرة من المركز إلى الأبيار	250
خسائر تحويل (الفرق)	170 دينار

تمارين الفصل الثاني

1 ـ ما هي فوائد حسابات الفروع؟
2 ـ ما هي طبيعة كل من الحسابات التالية :
أ ـ حساب بضاعة الفرع .
ب ـ حساب البضاعة المرسلة .
3 ـ كيف تتم معالجة الخصم التجاري في حالة التسعير بثمن البيع ؟ .
4 ـ تمت العمليات التالية بفرع السوّاني لشركة الأثاث الليبية ويقوم المركز الرئيسي بمسك سجلات الفرع ، وترسل البضاعة بثمن التكلفة ويقوم الفرع بإرسال النقدية المحصلة بعد سداد المصروفات إلى المركز الرئيسي .

1 ـ بضاعة مرسلة من المركز إلى الفرع	10,000	دينار
2 ـ مبيعات نقدية	8,500	دينار
3 ـ مبيعات على الحساب	4,500	دينار
4 ـ مصروفات المشتريات	150	دينار
5 ـ مصروفات أخرى للفرع مسددة بواسطة الفرع	450	دينار
6 ـ مصروفات أخرى للفرع مسددة بواسطة المركز	100	دينار
7 ـ متحصلات من المدينين	3200	دينار
8 ـ خصم مسموح به	100	دينار
9 ـ البضاعة الباقية في 12/31	3000	دينار

المطلوب تصوير الحسابات التالية بدفاتر المركز الرئيسي :

1 ـ حساب بضاعة الفرع .
2 ـ حساب نقدية الفرع .
3 ـ حساب عملاء الفرع .
4 ـ حساب مصروفات الفرع .
5 ـ حساب ملخص دخل الفرع .

5 ـ يقوم المركز الرئيسي لشركة الألبان بتزويد فروعه بالبضاعة مقدرة بسعر البيع الذي يعادل 120٪ من ثمن التكلفة وتمسك السجلات بالمركز الرئيسي ويقوم الفرع بفتح حساب خاص به في المصرف لدفع نفقاته وديونه على أن ترسل إلى المركز النقدية الزائدة عن الحاجة أو عندما يطلب منه المركز الرئيسي ذلك .

وقد تمت العمليات التالية خلال عام 1982 :

ـ أرسل المركز بضاعة تكلفتها	12000	دينار إلى الفرع
ـ مصروفات الفرع	1500	دينار
ـ المبيعات النقدية	8000	دينار
ـ المبيعات على الحساب	3500	دينار
ـ مردودات المبيعات	250	دينار
ـ مسموحات المبيعات	50	دينار
ـ بضاعة مرتدة من الفرع	600	دينار بسعر التحويل
ـ متحصلات من المدينين	2500	دينار

مع العلم بأن البضاعة الباقية بسعر البيع 2400 دينار وأن هناك بضاعة تالفة قيمتها البيعية 150 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد الحسابات اللازمة لإظهار نتيجة الفرع إذا فرض أن البضاعة لم يكن مؤمناً عليها وأن العجز طبيعي.
2 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لمعالجة البضاعة التالفة إذا فرض أن البضاعة مؤمناً عليها وأن شركة التأمين دفعت مبلغ 80 دينار كتعويض وأن العجز غير طبيعي.

6 ـ ظهرت أصول وخصوم أحد الفروع في دفاتر المركز الرئيسي لإحدى الشركات في 1993/1/1 كالآتي:

3000 نقدية ـ 2500 بضاعة ـ 4000 مدينـون ـ 6000 آلات ومعدات ـ 150 تأمين مدفوع مقدم ـ 250 مرتبات مستحقة ـ 50 مخصص ديون مشكوك فيها 300 دائنون ـ 1200 مجمع استهلاك الآلات والمعدات .

وقد تمت العمليات التالية خلال عام 1993.

1 ـ في 1/1 اشترى الفرع أثاث بلغت قيمته 800 دينار دفعت نقداً .

2 ـ تم شراء بضاعة على الحساب قيمتها 4500 دينار منها ما قيمته 1300 دينار للمركز .

3 ـ بضاعة من المركز الرئيسي بالتكلفة 6200 دينار وقد رد الفرع منها ما قيمته 1200 دينار .

4 ـ بلغت المبيعات النقدية 6800 دينار والمبيعات على الحساب 3200 دينار .

5 ـ مردودات المبيعات 300 دينار .

6 ـ المتحصلات من العملاء 4200 دينار بعد خصم ما قيمته 500 دينار مقابل السداد المبكر وتم إعدام دين قدره 50 دينار .

7 ـ نقدية مرسلة للمركز الرئيسي 8000 دينار .

8 ـ المسدد للدائنين 1500 دينار بعد الحصول على خصم قدره 100 دينار .

9 ـ البضاعة الباقية 3500 دينار .

10 ـ تم دفع المصروفات التالية: 100 دينار مصروف تأمين ـ 450 دينار مرتبات ـ 300 دينار مصروفات أخرى متنوعة .

11 ـ تستهلك الآلات والمعدات والأثاث بنسبة 10٪ ويحتسب مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 2٪ من رصيد المدينين .

12 ـ هناك مرتبات لم تدفع بعد مقدارها 30 دينار .

المطلوب :

إعداد الحسابات اللازمة لإظهار نتيجة نشاط الفرع في دفاتر المركز .

7 ـ باستخدام معلومات السؤال السابق (رقم 6) صور نتيجة نشاط الفرع مستخدماً طريقة الحساب الواحد .

8 ـ تقوم شركة التعاون ببيع منتجاتها عن طريق المركز الرئيسي وعدد من الفروع ترسل لها البضائع بثمن البيع يمثل 125 ٪ من ثمن التكلفة ويعالج الخصم المسموح به والخصم المكتسب بطريقة صافي الفاتورة . .

ولقد تحصلت على المعلومات التالية :

1 ـ بضاعة أول المدة بسعر البيع 2150 دينار .

2 ـ بضاعة مرسلة للفرع تكلفتها 5000 دينار .

3 ـ رد الفرع إلى المركز بضائع قيمتها بسعر التحويل 900 دينار .

4 ـ مبيعات نقدية 6000 دينار .

5 ـ مبيعات آجلة 2400 دينار .

6 ـ بضاعة مشتراة (تكلفة) 2000 دينار دفعت نقداً .

7 ـ مردودات المبيعات 100 دينار .

8 ـ مسموحات المبيعات 50 دينار .

9 ـ خصم مسموح به 100 دينار .

10 ـ خصم مكتسب 150 دينار .

11 ـ مصروفات دفعها الفرع :

ـ مرتبات 250 ، إيجار 150 ، نور ومياه 180 ، مصروفات أخرى 300 دينار مع العلم بأن البضاعة الباقية بثمن البيع 1500 دينار وأن العجز المسموح به يقدر في حدود 1٪ من القيمة البيعية للبضاعة المعدة للبيع .

المطلوب :

تصوير الحسابات التالية :

1 ـ حساب بضاعة الفرع .

2 ـ حساب تسوية بضاعة الفرع .
3 ـ حساب مصروفات الفرع .
4 ـ حساب ملخص دخل الفرع .

9 ـ بلغت البضاعة التي أرسلها المركز الرئيسي في بنغازي إلى فرع سلوق 4500 دينار بالتكلفة . ودفع الفرع مبلغ 600 دينار في سبيل شحنها إلى الفرع ، وفي تاريخ لاحق طلب المركز من الفرع تحويل ما قيمته 3000 دينار إلى فرع الأبيار وقد نفذ الفرع ذلك وبلغت مصروفات تحويل البضاعة من سلوق إلى الأبيار مبلغ 90 دينار دفعها فرع سلوق .

وقد قدر المركز مصروفات نقل هذه الكمية إلى الأبيار مباشرة 390 دينار . فإذا علمت أن دفاتر الفروع تمسك لدى المركز الرئيسي فالمطلوب قيد العمليات السابقة في دفاتر المركز .

10 ـ دفاتر فرع سلطان تمسك بالمركز الرئيسي بأجدابيا ويقوم الفرع بإيداع جميع المتحصلات يومياً في حساب المركز الرئيسي بالمصرف ، ويقوم بدفع مصروفاته النثرية عن طريق نظام السلفة المستديمة ، ويتولى المركز دفع ديون الفرع ومصروفاته الأخرى وإليك أرصدة الفرع في أول العام :

500 عهدة نقدية ـ 2000 بضاعة بالتكلفة ـ 3200 مدينون 4000 أصول ثابتة ـ 1500 دائنون ـ 500 نور ومياه مستحقة وفي نهاية الشهر الأول (يناير) أرسل الفرع إلى المركز الكشوف التالية مع بعض المعلومات :

كشف بحركة العهدة

التاريخ	البيان	مستلم	منصرف	رصيد العهدة
1/1				500
1/15	مصروفات إدارية مختلفة		350	150
1/16	تجديد جزء من العهدة (استعاضة)	300		450
1/17	مصروف انتقال		250	200

حركة المدينين

البيان	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة			3200
مبيعات	2000		5200
ديون معدومة		100	5100
خصم مسموح به		100	5000
متحصلات		3000	2000

حركة الدائنون

البيان	مدين	دائن	الرصيد
رصيد أول المدة			1500
مشتريات لحساب المركز		1800	3300
مشتريات الفرع		1200	4500
مدفوعات بواسطة المركز	3500		1000

معلومات أخرى :

* أرسل المركز إلى الفرع أثناء الشهر بضاعة تكلفتها 3600 دينار .
* بلغت المبيعات النقدية 6500 دينار .
* دفع المركز مصروفات نيابة عن الفرع بلغت 1200 دينار .
* البضاعة الباقية في نهاية الشهر 1800 دينار .
* تم دفع المستحق من مصروفات النور والمياه ولا توجد مصروفات أخرى مقدمة أو مستحقة .

المطلوب :

ـ استخراج نتيجة نشاط الفرع مستخدماً طريقة الحساب الواحد .

11 ـ تقوم شركة الأدوات المنزلية بشراء البضائع وتخزينها في مخازن عامة ويتم تصريفها عن طريق عدد من الفروع التي ترسل إليها البضائع

بثمن البيع وهو يعادل 130٪ من ثمن التكلفة . وقد تمت العمليات التالية خلال الشهر الأول من عام 1993 :

1 ـ عمليات المركز : 24000 مشتريات على الحساب ـ بضاعة مرسلة للفروع بسعر البيع 31200 دينار منها 18200 لفرع الصابري والباقي لفرع الفويهات . مصروفات نقل البضاعة المرسلة دفعها المركز 3120 دينار ـ مصروفات الإدارة والمخازن 3495 دينار .

2 ـ عمليات الفروع :

	الصابري	الفويهات
مبيعات نقدية	9000	6500
مبيعات على الحساب	2505	1492
بضاعة مرتدة للمركز بسعر التحويل	1560	
بضاعة محولة من الصابري		
إلى الفويهات بسعر البيع	(1300)	1300
مصروفات مختلفة سددها الفرع	2800	2200
متحصلات من العملاء	1800	900
خصم مسموح به	200	150
بضاعة باقية	؟	؟

وفي نهاية الشهر قام الفرعان بإيداع رصيد النقدية في حساب المركز الرئيسي واحتفظا بمبلغ 500 دينار لكل منهما مع العلم بأنه لا يوجد عجز في بضاعة الفروع وأن فرع الصابري قد تحمل مبلغ 60 دينار لتحويل البضاعة إلى الفويهات وأن مصروفات الإدارة والمخازن تقسم بين الفرعين بنسبة 2: 1 ، وأن مصروفات نقل البضاعة من مكان لآخر تقدر بنسبة 10 ٪ من التكلفة بالنسبة للفروع.

3 ـ بضاعة أول المدة :

ـ بالمخازن العامة 4200 ، بفرع الصابري بسعر البيع 2509 ، بفرع الفويهات بسعر البيع 1508 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لبند العمليات السابقة في دفاتر المركز .
2 ـ إعداد الحسابات اللازمة لإظهار نتائج الفروع مستخدماً طريقة تسوية بضاعة الفرع .
3 ـ كيفية إظهار البضاعة الباقية بالمخازن والفروع في الميزانية .

12 ـ تقوم شركة بإرسال البضائع إلى فروعها على أساس التكلفة + 30٪ وتقوم الفروع ببيعها بعد إضافة 10٪ إلى سعر التحويل وتمسك سجلات الفروع بالمركز الرئيسي . وقد تمت العمليات التالية في دفاتر أحد الفروع :

* بضاعة مستلمة من المركز بسعر التحويل	71500	دينار
* المبيعات خلال العام	51840	دينار
* مردودات المبيعات	3220	دينار
* مسموحات المبيعات	300	دينار

وقد حدث حريق أدى إلى إتلاف جزء من المخزون وعقب الحريق تم جرد البضاعة الباقية التي لم تتأثر بالحريق وقيِّمت بمبلغ 7150 دينار بسعر البيع . علماً بأن مخزون أول المدة بسعر التحويل 19500 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر المركز لإثبات عمليات الفرع قبل حدوث الحريق .
2 ـ تحديد تكلفة الجزء الذي التهمته النيران .

13 ـ دفاتر فرع الانتصار تمسك لدى المركز الرئيسي وترسل البضاعة إلى الفرع على أساس التكلفة + 40٪ ، ولقد تحصلت على المعلومات التالية :

بضاعة الفرع في 1992/1/1   4200   دينار

بضاعة مرسلة خلال العام بالتكلفة	8000	دينار
رصيد تسوية بضاعة الفرع في 1/1	??	دينار
مديني الفرع في 1/1	2500	دينار
مبيعات الفرع النقدية	9000	دينار
مبيعات الفرع على الحساب	6700	دينار
مخصص ديون مشكوك فيها	180	دينار
أثاث الفرع	4000	دينار
مجمع استهلاك الأثاث	250	دينار
بضاعة مرتدة للمركز بسعر التحويل	1400	دينار
مردودات المبيعات	500	دينار
متحصلات من العملاء	4500	دينار
ديون معدومة	150	دينار
مصروفات دفعها الفرع	1500	دينار
نصيب الفرع في مصروفات المركز	840	دينار
البضاعة الباقية لسعر التحويل	798	دينار
العجز بسعر التحويل (طبيعي)	420	دينار

ولقد تقرر تكوين مخصص للديون المشكوك فيها بنسبة 2٪ من رصيد المدينين وأن يستهلك الأثاث بمعدل 10٪ سنوياً.

المطلوب :

ــ إثبات العمليات السابقة في الدفاتر واستخراج نتيجة نشاط الفرع.

14 ـ ترسل البضاعة إلى أحد الفروع بسعر البيع وفيما يلي بيانات عن حركة البضاعة خلال السنة : ـ

بضاعة 1/1 بسعر البيع 3000 ـ المشتريات بتكلفتها 6000 ـ بضاعة مرسلة للفرع (بالتكلفة) 4000 ـ مردودات مشتريات (بالتكلفة) 300 ـ بضاعة ردها الفرع إلى المركز بسعر التحويل 400 ـ ثم بيع بضاعة بعد

أن منح المشتري خصماً تجارياً قدره 140 دينار وسدد القيمة بصك قيمته 2360 دينار ـ المبيعات الآجلة 9000 ـ رصيد تسوية بضاعة الفرع (قبل التسويات) 540 ـ العجز الطبيعي في حدود 2 ٪ من القيمة البيعية للبضاعة المعدة للبيع ـ المصروفات الإدارية والبيعية 1500 دينار.

فإذا علمت أن مدير الفرع يحصل على عمولة بنسبة 20 ٪ من مجمل دخل الفرع بشرط أن يتحمل أي عجز غير طبيعي.

صور الحسابات التالية :

حـ / بضاعة الفرع

حـ / بضاعة الفرع

حـ / تسوية بضاعة الفرع

حـ / م. تشغيل الفرع

حـ / عمولة المدير المستحقة

15 ـ ترسل البضاعة إلى أحد الفروع على أساس سعر البيع وقد أرسل المركز بضاعة تكلفتها 4000 دينار إلى أحد الفروع على أساس سعر بيع 4800 دينار وقد قام الفرع بترجيع بضاعة قيمتها بسعر التحويل 300 دينار وبلغت المبيعات 2500 دينار حتى 8/1 وسمح للمشترين بالاحتفاظ ببضاعة قيمتها 200 دينار لوجود عيوب بها ثم تقرر رفع سعر البيع بنسبة 25 ٪ عن السعر القديم.

فإذا علمت أن البضاعة الباقية في نهاية العام تقوم بمبلغ 1320 بسعر البيع وأنه لم يكن هناك عجز في البضاعة.

1 ـ حدد مجمل دخل الفرع.

2 ـ ما هو رصيد المبيعات.

3 ـ ما هي نسبة الربح إلى التكلفة الأصلية بعد تغيير الأسعار.

16 ـ في التمرين السابق إذا قامت الشركة في نهاية العام بتخفيض السعر بنسبة 20 ٪ عن السعر الجديد (سعر الزيادة) وأن البضاعة الباقية 1600 دينار وأن المبيعات بعد رفع الأسعار بلغت 500 دينار.

المطلوب : ـ

1 ـ قيد معالجة التغيير في الأسعار.

2 ـ تحديد الأرباح غير المحققة في البضاعة الباقية.

17 ـ إذا كانت البضاعة ترسل بقيمة البيع الذي يعادل 125 ٪ من التكلفة ثم قامت الشركة بزيادة الأسعار بنسبة 40 ٪ عن السعر السابق ثم قامت بتخفيض السعر لعدم إقبال الجمهور على البضاعة بنسبة 20 ٪ من السعر السابق.

فما هي نسبة الربح إلى التكلفة.

18 ـ ترسل البضاعة إلى أحد الفروع بسعر البيع وفيما يلي بيانات عن حركة البضاعة : ـ

بضاعة 1/1 بسعر البيع 6000 ـ مشتريات بسعر البيع 8000 بضاعة مرسلة للفرع بسعر التحويل 12000 ـ بضاعة مرتدة للمركز بسعر التحويل 1000 ـ مردودات المشتريات (بسعر بيعها) 1500 مسموحات المبيعات 300 ـ صافي المبيعات 17650 ـ مردودات المبيعات ـ 200 ـ الخصم التجاري 150 ـ رصيد تسوية بضاعة الفرع قبل التسويات الجردية 4250 ـ العجز الطبيعي في حدود 2 ٪ من إجمال قيمة المبيعات ـ البضاعة الباقية 5000.

1 ـ حدد النسبة المضافة إلى التكلفة لتحديد سعر البيع.

2 ـ صور حساب بضاعة الفرع وحساب تسوية بضاعة الفرع.

الفصل الثالث

الفروع المستقلة الداخلية

Non- Centralized Branches

الفروع المستقلة هي تلك الفروع التي تتمتع بدرجة كبيرة من الاستقلال المالي وتعمل في نفس بلد المركز الرئيسي . وكثيراً ما تقوم الشركات الكبيرة بمنح فروعها هذا الاستقلال اما لظروف السوق وخاصة في حالة الفروع الخارجية التي تعمل خارج البلد أو للبعد الجغرافي بين المركز والفرع.

ولا يعني الاستقلال انفصال الفرع عن المركز بل تجد أن الفرع لا زال يعمل في حدود السياسة التي يرسمها المركز وهو «أي المركز» الذي يحدد درجة الاستقلال التي يمكن للفرع أن يتمتع بها . وتحصل الفروع على ما تحتاجه من أصول مختلفة مثل النقدية والبضائع والأثاث وغيرها عن طريق المركز الرئيسي ، وبالإضافة إلى ذلك فإن الفرع قد يقوم بالشراء من السوق المحلي.

وتحتفظ الفروع المستقلة بمجموعة مستندية ومجموعة دفترية كاملة تمكنها من قيد جميع العمليات المختلفة التي تقوم بها بدرجة تمكنها من إعداد الحسابات الختامية والميزانية . وقد تمسك المجموعة الدفترية على أساس يومية عامة ودفتر أستاذ عام ، أو على أساس استخدام الدفاتر المساعدة (يوميات مساعدة ودفاتر أستاذ مساعدة) إذا لزم حجم العمل ذلك.

ولا تختلف الإجراءات المحاسبية في الفروع المستقلة عن الإجراءات المتبعة في أي منشأة عادية باستثناء أن ميزانية الفرع لا تظهر حساباً لرأس المال ويستعاض عنه بحساب آخر يطلق عليه حساب جاري المركز أو حساب

المركز ، وهو يمثل صافي الأصول التي أرسلها المركز إلى الفرع . ويتم الربط بين سجلات المركز الرئيسي وسجلات الفرع باستخدام حسابين متناظرين أحدهما يفتح بدفاتر المركز الرئيسي ويسمى حساب الفرع أو حساب استثمارات الفرع والآخر بدفاتر الفرع ويطلق عليه إسم حساب المركز الرئيسي أو حساب جاري المركز الرئيسي .

وتقيد المبالغ النقدية التي يرسلها المركز إلى الفرع وكذلك البضاعة المرسلة من المركز إلى الفرع والأصول الثابتة التي يرسلها المركز إلى الفروع في الجانب المدين من حساب الفرع «في دفاتر المركز الرئيسي» ، وفي الوقت نفسه تقيد هذه المبالغ في الجانب الدائن من حساب المركز الرئيسي «في دفاتر الفرع» . وإذا قام الفرع برد جزء من البضائع التي استلمها أو قام بتحويل نقدية إلى المركز الرئيسي أو شراء أصول ثابتة أو تحويلها لحساب المركز الرئيسي ، فإن هذه العمليات تسجل في الجانب المدين من حساب المركز «بدفاتر الفرع» وأيضاً تسجل في الجانب الدائن من حساب الفرع «بدفاتر المركز» . وبهذه الصفة نجد أن الحسابين متناظرين بمعنى أن ما يسجل في إحداهما في الجانب المدين يسجل في الآخر في الجانب الدائن وبالعكس .

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الحسابات التفصيلية لإظهار نتائج الفروع إنما تستخدم للأغراض الداخلية فقط (كما سبق وإن بيّنا بخصوص حسابات الأقسام) أما لأغراض النشر لمستخدمي القوائم المالية ، فإن المنشأة تقوم بإعداد قوائم مجمعة للمركز وفروعه المختلفة . وسنتناول القيود المحاسبية لعمليات المركز والفروع وإعداد القوائم المالية في المباحث التالية :

المبحث الأول : عمليات الفروع في حالة إرسال البضائع بسعر التكلفة .

المبحث الثاني : عمليات الفروع في حالة إرسال البضائع بسعر يفوق سعر التكلفة .

المبحث الثالث : العمليات الداخلية بين الفروع ومشاكل أخرى .

المبحث الأول

عمليات الفروع في حالة إرسال البضاعة بسعر التكلفة

يقوم الفرع كالمعتاد بقيد جميع عملياته سواء مع الغير أو المركز الرئيسي في سجلاته الخاصة ، وسنتناول القيود المحاسبية لعمليات الفرع مع المركز كالآتي :

1 ـ عمليات البضاعة :

يقوم المركز بتزويد الفرع بما يحتاجه من بضائع بغرض تصريفها للجمهور ، ولا تعتبر البضائع المرسلة للفرع مبيعات لأن البيع لا يتم إلّا بنقل البضاعة لأطراف خارجية . وتقيّد البضاعة المرسلة في حساب يطلق عليه بضاعة مرسلة للفرع يمسك بسجلات المركز الرئيسي ، وعند استلام الفرع للبضاعة يقوم بقيدها حسب السعر الذي أرسلت به «التكلفة في هذا المبحث» في حساب يسمى حساب بضاعة واردة من المركز الرئيسي وتتم القيود في دفاتر الطرفين كالآتي :

في دفاتر المركز :

من حـ/الفرع

إلى حـ/البضاعة المرسلة للفرع

في حـ/دفاتر الفرع :

من حـ/بضاعة واردة من المركز

إلى حـ/جاري المركز

ويعامل حساب البضاعة الواردة في دفاتر الفرع معاملة حساب التحويلات الواردة في حسابات الأقسام إذ تضاف قيمة رصيد هذا الحساب إلى بضاعة أول المدة والمشتريات لمعرفة البضاعة المعدة للبيع بواسطة الفرع . أما حساب البضاعة المرسلة للفرع بدفاتر المركز الرئيسي فهو يبين صافي قيمة البضائع التي أرسلها المركز لفروعه ، ويطرح رصيد هذا الحساب من مجموع بضاعة أول المدة والمشتريات لمعرفة البضاعة المعدة للبيع عن طريق المركز الرئيسي .

وفي حالة رد الفرع لجزء من البضاعة التي استلمها تقيّد هذه المردودات بقيد عكسي كالآتي :

في دفاتر المركز :

من بضاعة مرسلة للفرع

إلى حـ/الفرع

في دفاتر الفرع :

من حـ/جاري المركز

إلى حـ/بضاعة واردة من المركز

ويفضل البعض تخصيص حساب خاص بالبضاعة المرتدة من الفروع إلى المركز أو بالعكس لمعرفة حجم البضاعة المرتدة وتتبع أسبابها .

ويقفل حساب البضاعة الواردة من المركز في ملخص الدخل في نهاية العام بالنسبة لسجلات الفرع كما يقفل حساب البضاعة المرسلة للفروع أيضاً في ملخص الدخل في دفاتر المركز الرئيسي .

2 ـ عمليات النقدية :

يقوم المركز بتزويد فروعه بالمال اللازم للحصول على ما تحتاجه من أصول أو دفع ما عليها من ديون ، وفي أحيان أخرى تقوم الفروع بإرسال مبالغ نقدية للمركز ، وتثبت هذه العمليات في دفاتر الفرع أو المركز بجعل حساب

النقدية مديناً أو دائناً حسب الأحوال ، أما الطرف الثاني في كل عملية فهو مستلم النقدية أو مرسل النقدية كالآتي :

أ ـ إرسال نقدية من المركز إلى الفرع :

في دفاتر المركز :

من حـ/الفرع

إلى حـ/النقدية «مصرف أو خزينة»

في دفاتر الفرع :

من حـ/النقدية

إلى حـ/جاري المركز

ب ـ إرسال نقدية من الفرع إلى المركز : وهذه تقيد بقيد عكسي للقيود السابقة ، وفي بعض الأحيان يتم توسيط حساب دفعات نقدية وذلك لمعرفة حجم التحويلات النقدية في نهاية كل فترة . ويقفل هذا الحساب بنقل رصيده إلى حساب الفرع أو المركز بحسب الأحوال فمثلاً في حالة تحويل نقدية من الفرع إلى المركز تقيّد كالآتي :

في دفاتر المركز :

من حـ/النقدية

إلى حـ/دفعات نقدية من الفرع

وفي نهاية السنة يقفل رصيد دفعات نقدية من الفرع في حساب الفرع كالآتي :

من حـ/دفعات نقدية من الفرع

إلى حـ/الفرع

3 ـ معالجة الأصول الثابتة :

تختلف معالجة الأصول الثابتة باختلاف السياسة التي يتبعها المركز الرئيسي فيما يتعلق بسجلات الأصول الثابتة ، فقد يقوم الفرع بمسك سجلات

الأصول الثابتة وقيد التغيرات التي تطرأ عليها من إضافات أو استبعادات أو استهلاكات وغيرها ، كما أن المركز يفضل في أحيان أخرى مسك حسابات الأصول الثابتة لديه بغرض تحقيق رقابة فعالة على هذه الأصول أو بغرض توحيد سياسات الاستهلاك بالنسبة لمجموعة الأصول المتشابهة . وسنناقش الحالة الأولى هنا على أن نؤجل مناقشة الحالة الثانية إلى وقت آخر .

تحويل أصول ثابتة من المركز إلى الفرع :

إذا قام المركز بإرسال أصل ثابت إلى أحد الفروع فإنه يثبت ذلك في دفاتره بجعل حساب الفرع مديناً وحساب الأصل دائناً إذا كان الأصل موجوداً لدى المركز أصلاً ، أما إذا لم يكن الأصل موجوداً لدى المركز وقام بشرائه نقداً أو على الحساب فإن حساب النقدية أو حساب الدائنون يجعل دائناً حسب الأحوال وتكون القيود في دفاتر المركز والفرع كالآتي :

في دفاتر المركز :

من حـ/الفرع

إلى حـ/الأصل «أثاث مثلاً»

أو إلى حـ/النقدية

او إلى حـ/الدائنون

في دفاتر الفرع :

من حـ/الأصل «أثاث مثلاً»

إلى حـ/جاري المركز

أما إذا قام الفرع بشراء أصول ثابتة من أمواله الخاصة فإن هذه العملية لا تهم المركز الرئيسي لأنها ليست عملية تبادلية وتثبت كالمعتاد بالقيد التالي :

من حـ/الأصل

إلى حـ/النقدية (الدائنون)

4 ـ تحصيل الديون ودفعها :

قد يتعاون المركز وفروعه في تحصيل الديون خاصة إذا كانت المسافات

متباعدة ، فقد يقوم الفرع بتحصيل ورقة قبض سحبها المركز على أحد عملائه أو تحصيل قيمة دين عادي مثبت في حسابات المدينين ، كما يحدث في أحيان أخرى أن يقوم المركز أو الفرع بدفع ديون الطرف الآخر نيابة عنه .

وتعتبر هذه العمليات عمليات تبادلية تهم الطرفين وتسجل في دفاتر كل منهما كالآتي :

أ ـ إذا أقام الفرع في طرابلس مثلاً بتحصيل ديون المركز الرئيسي الموجود في بنغازي فإن حساب النقدية بدفاتر الفرع يعتبر مديناً بقيمة النقدية الواردة ، أما الحساب الدائن في هذه الحالة فهو حساب المركز الرئيسي وذلك لأن الفرع استلم النقدية لتحويلها إلى المركز وهو بذلك يعتبر المركز دائناً للفرع إلى حين تسديد هذا المبلغ أو تسويته بأي طريقة أخرى وتكون القيود كالآتي :

في دفاتر الفرع :

من حـ/النقدية

إلى حـ/المركز الرئيسي

في دفاتر المركز

من حـ/الفرع

إلى حـ/المدينين أو أ . القبض

ب ـ إذا قام الفرع بدفع ديون المركز فإن حساب النقدية يعتبر دائناً بينما يعتبر حساب جاري المركز مديناً بقيمة الدين إلى أن تتم تسوية الوضع ويكون القيد :

في دفاتر الفرع

من حـ/المركز الرئيسي

إلى حـ/النقدية

في دفاتر المركز

من حـ/الدائنين

إلى حـ/الفرع

جـ - في حالة تحصيل المركز لديون الفرع :

في دفاتر المركز :

من حـ/النقدية

إلى حـ/الفرع

في دفاتر الفرع

من حـ/المركز الرئيسي

إلى حـ/المدينين «أ . قبض»

د - في حالة دفع المركز لديون على الفرع :

في دفاتر المركز

من حـ/الفرع

إلى حـ/النقدية

في دفاتر الفرع

من حـ/الدائنين

إلى حـ/المركز الرئيسي

5 - مصروفات الفرع :

يقوم الفرع عادة بدفع المصروفات المختلفة لتسيير أعماله وتقيد هذه المصروفات بالطرق المألوفة في المنشآت العادية ولا داعي لتكرارها هنا . كما أن المركز يقوم هو الآخر بدفع مصروفاته الخاصة وتقيد في دفاتره بالطرق المألوفة .

ولكن يحدث في بعض الأحيان أن يتولى المركز الرئيسي دفع مصروفات الفرع لسبب أو لآخر ، وفي هذه الحالة تقيّد العملية في دفاتر الطرفين باعتبار أن المصروفات من جهة يجب أن تحمل لملخص دخل الفرع ولا علاقة لها بمصروفات المركز ، ومن جهة أخرى فإن العملية تمثل مديونية الفرع للمركز الرئيسي وتقيّد العمليات في دفاتر الطرفين كالآتي :

في دفاتر المركز :

من حـ/الفرع

إلى حـ/النقدية

في دفاتر الفرع :

من حـ/مصروف . . . (إعلان أو صيانة)

إلى حـ/المركز الرئيسي

وهناك أيضاً مصروفات مشتركة تخص المركز الرئيسي والفروع بشكل عام . وهذه يقوم المركز بدفعها وفي نهاية العام يتم تحديد نصيب كل فرع فيها حسب الأسس التي رأينا في حسابات الأقسام فيما يتعلق بتخصيص المصروفات غير المباشرة . ومثال ذلك مصروفات التأمين والإعلان ومصروفات الضرائب وغيرها . وهذه تقيّد عند دفعها في دفاتر المركز كالآتي :

من حـ/مصروفات تأمين (مثلاً)

إلى حـ/النقدية

وفي نهاية السنة وبعد تحديد نصيب الفرع أو الفروع في هذه المصروفات يرسل المركز كشف لبيان التوزيعات ويقيد كالآتي :

في دفاتر المركز

من حـ/الفرع

إلى حـ/مذكورين

حـ/مصروفات تأمين

حـ/مصروفات إعلان

حـ/مصروفات ضرائب

حـ/مصروفات . . .

حـ/مصروفات . . . . . . إلخ

وذلك بنصيب كل فرع من المصروفات المعينة .

في دفاتر الفرع :

من حـ/مذكورين

حـ/مصروفات تأمين

حـ/مصروفات إعلان

حـ/مصروفات ضرائب

إلى حـ/المركز الرئيسي

وهناك أيضاً مشكلة تتعلق بالاستهلاك في حالة إمساك المركز الرئيسي لسجلات الأصول الثابتة كما سبق الحديث عن الأصول الثابتة وسنذكر كيفية معالجتها في حينه .

6 ـ الفوائد على الاستثمارات في الفروع :

قد يقوم المركز الرئيسي باحتساب فائدة على استثماراته في الفروع وذلك كأن تحسب فائدة على رصيد الفرع في بداية المدة ، وقد يهدف المركز من وراء ذلك إلى تعديل نتائج الفروع بقيمة هذه الفوائد نظراً لاختلاف قيمة الاستثمارات . وتثبت الفوائد في دفاتر الطرفين كالآتي :

في دفاتر المركز :

من حـ/الفرع

إلى حـ/إيراد الاستثمار في الفرع

في دفاتر الفرع :

من حـ/مصروف فوائد استثمارات المركز

إلى حـ/المركز الرئيسي

7 ـ تحديد نتائج الأعمال :

نظراً لاستقلال الفرع بحساباته فإن الفرع يقوم بإعداد حساباته الختامية وإعداد المركز المالي في نهاية كل فترة شأنه في ذلك شأن أي مشروع عادي . وتقفل الإيرادات والمصروفات المختلفة في حساب ملخص الدخل ، بما في ذلك حساب البضاعة الواردة من المركز الرئيسي كما أسلفنا ، وعند تحديد

نتيجة النشاط من ربح أو خسارة فإن ملخص الدخل يقفل في حساب المركز الرئيسي . وهذه العملية مماثلة لعملية قفل صافي دخل المشروع الفردي في حساب رأس المال إذ أن حساب جاري المركز الرئيسي يقوم بنفس وظيفة رأس المال وتكون القيود كالآتي :

في دفاتر الفرع :

من حـ/ملخص الدخل

إلى حـ/جاري المركز الرئيسي «إذا كانت أرباح»

أو

من حـ/جاري المركز الرئيسي

إلى حـ/ملخص الدخل «إذا كانت خسائر»

في دفاتر المركز :

من حـ/الفرع

إلى حـ/ملخص دخل الفروع

أو

من حـ/ملخص دخل الفروع

إلى حـ/الفرع

ويلاحظ بأننا قمنا باستخدام حساب ملخص دخل الفروع كحساب وسيط لغرض فصل نتائج الفروع عن نتيجة المركز الرئيسي ، ثم يقفل حساب ملخص دخل الفروع (بعد أن ترحل إليه نتائج كل الفروع) ، ونتيجة المركز الرئيسي في ملخص الدخل العام للمشروع ككل . وتكون القيود بطبيعة الحال في دفاتر المركز الرئيسي بالقيد التالي :

من حـ/ملخص دخل الفروع

إلى حـ/ملخص الدخل العام

أو

من حـ/ملخص الدخل العام

إلى حـ/ملخص دخل الفروع

وأخيراً يقوم المركز الرئيسي كالمعتاد بقفل حساب ملخص الدخل العام في حساب الدخل المحجوز . والمثال التالي يبين كيفية القيود في دفاتر كل من المركز والفرع وتصوير حسابي المركز والفرع .

مثال : 1

قامت شركة الترابة بإنشاء فرع لها في مدينة سوسة على أن يحتفظ الفرع بدفاتره ويكون مستقلاً في أعماله وترسل البضائع إلى الفرع بثمن تكلفتها ويحتسب المركز لنفسه فوائد على الاستثمارات في بداية كل شهر بمعدل 6٪ سنوياً وإليك العمليات التي تمت خلال الشهر الأول من إنشاء الفرع :

1 - أرسلت الشركة بضائع إلى الفرع بلغت تكلفتها 15000 دينار وصك بمبلغ 6000 دينار لتسيير أعمال الفرع .
2 - في أول الشهر اشترى الفرع أثاث وتركيبات نقداً بمبلغ 2500 دينار .
3 - بلغت مبيعات الفرع على الحساب 18000 دينار ونقداً 3000 دينار .
4 - اشترى الفرع بضائع على الحساب من مدينة سوسة بلغت قيمتها 2000 دينار .
5 - تم تحصيل مبلغ 12000 دينار من المدينين .
6 - رد الفرع إلى المركز بضائع قيمتها 500 دينار .
7 - دفع الفرع مبلغ 1200 دينار سداداً للدائنين .
8 - قام الفرع بدفع ديون نيابة عن المركز الرئيسي بلغت قيمتها 4000 دينار وقد أرسل الفرع إلى المركز إشعاراً بذلك .
9 - دفع الفرع المصروفات التالية :
2000 دينار مرتبات ، 500 دينار مصروفات صيانة ، 300 دينار مصروفات نثرية متنوعة .
10 - بلغت التحويلات النقدية من الفرع إلى المركز 4500 دينار .
11 - أرسلت الشركة إلى الفرع كشف يبين نصيب الفرع في مصروفات الشركة كالآتي :
200 تأمين على الأصول

150 مصروف إعلان
80 مصروف تخزين
12 - بلغت البضاعة الباقية بمخازن الفرع 1500 دينار بالتكلفة و1650 دينار بسعر السوق . ويستهلك الأثاث بمعدل 20 دينار شهرياً .

المطلوب :

1 - إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المركز والفرع .
2 - تصوير الحساب الجاري لكل من المركز والفرع .

الحل :

تمهيد :

يجب ملاحظة أن العمليات التبادلية التي تسجل في الفرع والمركز هي فقط العمليات رقم : 1 ، 6 ، 8 ، 10 ، 11 ، 12 ، إضافة إلى نتيجة النشاط .

أولاً : القيود اليومية :

	في دفاتر الفرع	في دفاتر المركز
1	- من مذكورين 15000 حـ/بضاعة واردة من المركز الرئيسي 6000 حـ/المصرف 21000 إلى حـ/جاري المركز الرئيسي	21000 من حـ/جاري فرع سوسة إلى مذكورين 15000 حـ/بضاعة مرسلة للفرع 6000 حـ/المصرف
2	- 2500 من حـ/الأثاث والتركيبات 2500 إلى حـ/المصرف	لا تهم المركز
3	- من مذكورين 18000 حـ/المدينين 3000 حـ/المصرف 21000 إلى حـ/المبيعات	لا تهم المركز

4 ـ 2000 من حـ/المشتريات 2000 إلى حـ/الدائنين	لا تهم المركز
5 ـ 12000 من حـ/المصرف 12000 إلى حـ/المدينين	
6 ـ 500 من حـ/جاري المركز الرئيسي 500 إلى حـ/بضاعة واردة من المركز الرئيسي	500 من حـ/بضاعة مرسلة للفرع 500 إلى حـ/جاري فرع سوسة
7 ـ 1200 من الدائنين 1200 إلى حـ/المصرف	لا تهم المركز
8 ـ 4000 من حـ/جاري المركز الرئيسي 4000 إلى حـ/المصرف	4000 من حـ/الدائنين 4000 إلى حـ/جاري فرع سوسة
9 ـ من مذكورين 2000 حـ/مصروفات مرتبات 500 حـ/مصروفات صيانة 300 حـ/مصروفات نثرية متنوعة 2800 إلى حـ/المصرف	لا تهم المركز
10 ـ 4500 من حـ/جاري المركز الرئيسي 4500 إلى حـ/المصرف	4500 من حـ/المصرف 4500 إلى حـ/جاري فرع سوسة
11 ـ من مذكورين 200 حـ/مصروف تأمين 150 حـ/مصروف إعلان 80 حـ/مصروفات تخزين 430 إلى حـ/جاري المركز الرئيسي	430 من حـ/جاري الفرع إلى مذكورين 200 حـ/مصروف تأمين 150 حـ/مصروف إعلان 80 حـ/مصروفات تخزين

12 ـ قيود التسوية أ ـ تسوية الاستهلاك 20 من حـ/ مصروف استهلاك الأثاث 20 إلى حـ/مجمع استهلاك أثاث ب ـ تسوية البضاعة الباقية : 1500 من حـ/بضاعة آخر المدة 1500 إلى حـ/ملخص الدخل	
جـ ـ تسوية الفوائد : 105 من حـ/مصروف فوائد استثمارات 105 إلى حـ/جاري المركزالرئيسي	105 من حـ/جاري فرع سوسة 105 إلى حـ/ إيراد الاستثمارات في فرع سوسة
قيود الإقفال 19855 من حـ/ملخص الدخل إلى مذكورين 14500 حـ/بضاعة واردة 2000 حـ/المشتريات 2000 حـ/مصروف مرتبات 500 حـ/مصروف صيانة 300 حـ/مصروفات نثرية 200 حـ/مصروف تأمين 150 حـ/مصروف إعلان 80 حـ/مصروف تخزين 20 حـ/مصروف استهلاك أثاث 105 حـ/مصروف فوائد 21000 من المبيعات 21000 إلى حـ/ ملخص الدخل	
قفل ملخص الدخل في حساب المركز : 2645 من ملخص الدخل 2645 إلى حـ/ جاري المركز الرئيسي	2645 من حـ/ جاري فرع سوسة 2645 إلى حـ/ملخص دخل الفرع 2645 حـ/ملخص دخل الفرع 2645 إلى حـ/ملخص الدخل العام

ثانياً : الحسابات الجارية :

يظهر حساب جاري المركز الرئيسي بدفاتر الفرع على الصورة التالية :

حـ/جاري المركز الرئيسي

	منه		له
500	(6) إلى حـ/بضاعة واردة من المركز	15000	(1) من حـ/بضاعة واردة من المركز
4000	(8) إلى حـ/المصرف	6000	(1) من حـ/المصرف
4500	(10) إلى حـ/المصرف	430	(11) من مذكورين
		105	(12) من حـ/مصروف فوائد
15180	رصيد مرحل	2645	من حـ/ملخص الدخل (نتيجة النشاط)
24180		24180	

ويظهر حساب جاري فرع سوسة في دفاتر المركز على الصورة التالية :

حـ/جاري فرع سوسة

	منه		له
15000	(1) إلى حـ/بضاعة مرسلة للفرع	500	(6) من حـ/بضاعة مرسلة للفرع
6000	(1) إلى حـ/المصرف	4000	(8) من حـ/الدائنين
430	(11) إلى مذكورين	4500	(10) من حـ/المصرف
105	(12) إلى حـ/إيراد الاستمارات في الفرع		
2645	إلى حـ/ملخص دخل الفرع	15180	رصيد مرحل
24180		24180	

ملاحظة :

الأرقام الظاهرة بين قوسين تشير إلى رقم العملية في التمرين .

تسوية الاختلاف بين أرصدة حسابي المركز والفرع :

Reconceliation of Branch-Home Office Accounts :

لقد قلنا أن حسابي المركز الرئيسي والفرع حسابان متقابلان «متناظران» ولا

بد أن يتساوى رصيدهما في أي وقت ، وقد رأينا ذلك في المثال رقم (1) . ولكن قد يحدث عملياً ألاّ يتساوى هذين الرصيدين وخاصة قرب انتهاء السنة المالية إما لحدوث أخطاء أو لاختلاف زمني في قيد العمليتين لدى الطرفين . واختلاف رصيدي الحسابين لا يثير مشكلة محاسبية أثناء السنة المالية ، ولكن الاختلاف يستوجب عناية خاصة عند انتهاء السنة المالية ومن أسباب الاختلاف :

1 ـ قيود مدينة في حساب المركز لا تقابلها قيود دائنة في حساب الفرع مثال ذلك ، قيام الفرع برد بضاعة أو إرسال نقدية إلى المركز ولم تصل المركز حتى تاريخ إعداد ميزان المراجعة .

2 ـ قيود دائنة في حساب المركز لا تقابلها قيود مدينة في حساب الفرع مثال ذلك : قيد إقفال ملخص الدخل في دفاتر الفرع دون علم المركز بذلك .

3 ـ قيود مدينة في حساب الفرع لا تقابلها قيود دائنة في حساب المركز مثال ذلك قيام المركز بتحميل الفرع بنصيبه في المصروفات المشتركة ولم يصل الإشعار الخاص بذلك إلى الفرع .

4 ـ قيود دائنة في حساب الفرع لا تقابلها قيود مدينة في حساب المركز مثال ذلك قيام المركز بتحصيل ديون الفرع نيابة عنه وعدم وصول الإشعار للفرع بما يفيد ذلك .

وفي حالة اختلاف الرصيدين لا بد من إجراء تسوية في دفاتر أحد الطرفين أو كليهما . وهذا الإجراء شبيه بتسوية المصرف ، ونفضل أن تتم التسوية بإثبات عملية مصدر الخلاف في دفاتر الطرف الذي لم يقم بإثباتها بعد وهي بذلك شبيهة بتسوية المصرف بطريقة الرصيد الصحيح . والمثال التالي يوضح ذلك .

مثال 2 :

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر المركز الرئيسي وفرعي البيضاء ودرنة

3 ـ إن البضاعة التي أرسلها المركز في 94/12/31 م إلى فرع درنة لم تظهر في دفاتر الفرع ولذلك يجب قيد هذه العملية في دفاتر فرع درنة بالقيد التالي :

2500 من حـ/بضاعة بالطريق

2500 إلى حـ/جاري المركز الرئيسي

وتضاف قيمة هذه البضاعة إلى قيمة البضاعة الموجودة بالمخازن وتظهر القيمتان في الميزانية وعند وصول البضاعة يقفل رصيد حساب بضاعة بالطريق في حساب بضاعة أول المدة أو حساب بضاعة بالمخزن.

4 ـ إن دفع ديون المركز من قبل الفرع يترتب عليها مديونيه للمركز في دفاتر الفرع لا يقابلها دائنيه للفرع في دفاتر المركز ويصحح ذلك بالقيد التالي :

في دفاتر المركز :

320 من حـ/الدائنين

320 إلى حـ/فرع درنة

5 ـ نتيجة خطأ التحميل بقيمة البضاعة المرسلة إلى الفروع فإن حساب فرع درنة يظهر بأقل مما يجب والعكس لحساب فرع البيضاء ويصحح ذلك بالقيد التالي :

في دفاتر المركز :

2000 من حـ/فرع درنة

2000 إلى حـ/فرع البيضاء

6 ـ ترتب على رد فرع البيضاء لجزء من البضائع في آخر العام مديونية في حساب المركز الرئيسي (نقص) لم تقابلها دائنية (نقص) في حساب الفرع بدفاتر المركز ويصحح ذلك في دفاتر المركز بالقيد التالي :

في دفاتر المركز :

700 من حـ/بضاعة مرسلة للفروع

700 إلى حـ/ فرع البيضاء

7 ـ ترتب على عملية السهو في قيد نصيب فرع البيضاء من المصروفات المشتركة وجود مديونية في حساب الفرع بدفاتر المركز لا تقابلها دائنية في حساب المركز بدفاتر الفرع وتصحح ذلك بالقيد التالي :

في دفاتر فرع البيضاء :

270 من حـ/مصروفات صيانة

270 إلى حـ/جاري المركز الرئيسي .

8 ـ إن دفع الديون نيابة عن الفرع يترتب عليه مديونية في حساب الفرع بدفاتر المركز لا يقابلها دائنية لحساب المركز في دفاتر الفرع ويصحح ذلك في دفاتر فرع البيضاء بالقيد التالي :

4400 من حـ/الدائنين

4400 إلى حـ/جاري المركز الرئيسي :

ثانياً : قائمة تسوية رصيد حساب المركز ورصيد فرع درنة :

	حـ/المركز	حـ/الفرع
الأرصدة قبل التسويات	8000	12500
يضاف : ـ		
خطأ قيد المصروفات (2)	180	
بضاعة مرسلة للفرع لم تصل بعد (3)	2500	
بضاعة مرسلة لدرنة سجلت بالبيضاء (5)		2000
	10680	14500
يطرح : ـ		
نقدية مرسلة للمركز لم تصل بعد (1)		3500
دفع ديون نيابة عن الفرع (4)		320
الأرصدة بعد التسويات	10680	10680

القوائم المالية المجمعة
Combined Financial Statements

لما كانت الفروع المستقلة تحتفظ بمجموعة دفترية مستقلة ، فإنها تقوم بإعداد حساباتها الختامية والمركز المالي للفرع في نهاية كل فترة . كما يقوم المركز الرئيسي إذا كان له نشاط تجاري بإعداد حساباته وميزانيته في نفس الفترة. ولكن كما قلنا سابقاً فإن هذه القوائم المنفصلة لكل من المركز والفروع تستخدم فقط للأغراض الداخلية للمساعدة في مجال الرقابة واتخاذ القرارات ، أما للأغراض الخارجية فيجب إعداد قوائم مالية مجمعة للمركز وفروعه تبين نتيجة نشاط المشروع كوحدة اقتصادية واحدة ومركزه المالي .

وعند إعداد القوائم المالية المجمعة يجب مراعاة عدم إظهار المعاملات الداخلية بين المركز الرئيسي وفروعه أو بين الفروع فيما بينها ويجب أن تستبعد من القوائم وتتمثل الاستبعادات فيما يلي :

1 ـ استبعاد حساب جاري المركز مقابل حساب الفرع :

فهذان الحسابان متناظران ، ويبين حساب الفرع قيمة استثمارات المركز في الفرع ونظراً لأن ظهور حساب الفرع برصيد مدين في دفاتر المركز لا يعبر عن مديونية بل عن استثمار فمن الأولى أن تظهر تفصيلات هذه الاستثمارات . بمعنى أن تظهر بدلاً منها الأصول والخصوم المتمثلة في قيمة الاستثمارات . ويؤيد ذلك أن المركز الرئيسي يملك كل أصول الفرع وملزم بدفع ما عليه من ديون. ولذلك فإن الوضع الحقيقي للمشروع لا يتضح إلّا من خلال إظهار كل

أصول وخصوم المشروع . ومن جهة أخرى فإن ظهور حساب المركز الرئيسي برصيد دائن في دفاتر الفرع لا يمثل دائنية بل هي بمثابة رأس المال والمتمثل في صافي الأصول التي يملكها المركز في الفرع . ويتم استبعاد حسابات المركز والفروع بقيود خارجية (لا تظهر هذه القيود في دفاتر المركز ولا في دفاتر الفروع) كالآتي :

من حـ/جاري المركز الرئيسي
إلى حـ/الفرع

2 ـ استبعاد البضاعة الواردة مع البضاعة المرسلة :

إذا كانت البضاعة تحوّل من المركز إلى الفروع بسعر التكلفة فإن الحسابان يكونان متساويين في القيمة . وهذان الحسابان يمثلان عملية تحويلات داخلية لا يترتب عليها آثار على علاقة المشروع بالغير . فالعبرة بمقدار تعامل المشروع مع غيره وأنه لا يمكن القول بتحقيق أرباح نتيجة تعامل المشروع مع نفسه . ويتم استبعاد البضاعة الواردة والمرسلة بالقيد التالي. . .

من حـ/بضاعة مرسلة
إلى حـ/بضاعة واردة

3 ـ استبعاد الإيرادات والمصروفات الداخلية :

يحدث في بعض الأحيان أن يقوم المركز الرئيسي باحتساب فائدة على استثماراته في الفروع كما رأينا ذلك في مثال رقم (1) . وقد ظهرت هذه الفوائد كإيراد في دفاتر المركز وكمصروف في دفاتر الفرع . وقد توجد هذه الفوائد في حالة التعامل بالأوراق التجارية بين المركز والفروع .

وهذه أيضاً تمثل عمليات داخلية تؤدي إلى زيادة في الإيراد من جهة وزيادة في المصروف من جهة أخرى وبذلك فهي لا تؤثر على الإيرادات أو المصروفات الحقيقية ويجب أن تستبعد. وإذا أخذنا فوائد الاستثمارات كمثال يكون القيد:

من حـ/إيراد فوائد الاستثمار في الفروع

إلى حـ/مصروف فوائد استثمارات المركز

وننبه مرة أخرى إلى أن هذا القيد يتم في ورقة خارجية ولا علاقة له بالدفاتر .

4 ـ استبعاد المديونية والدائنية مقابل أصول أو خصوم :

قد يقوم الفرع أو المركز بسحب كمبيالة على الآخر ، وبذلك تظهر أوراق القبض في دفاتر الطرف الساحب وأوراق الدفع في دفاتر الطرف المسحوب عليه الكمبيالة . وهذه المديونية والدائنية هي أيضاً علاقة داخلية . بمعنى أن المشروع في النهاية مدين ودائن لنفسه في نفس الوقت ولا يترتب على هذه العملية التبادلية زيادة في الأصول أو زيادة في الخصوم بالنسبة للغير . غير أنه فيما يتعلق بأوراق القبض بالذات هناك نقطة جديرة بالاهتمام وتتمثل في أن الاستبعادات يجب أن تتم بقيمة الأوراق التي سحبها أحد الأطراف على الآخر والتي لا زالت بحوزته . وينتج عن ذلك أنه إذا ما قام المركز مثلاً بسحب كمبيالة على الفرع ثم قام بخصمها لدى المصرف فإن هذه العملية ينتج عنها مسئولية احتمالية قبل المصرف . وبذلك لا حاجة لقيد الاستبعاد لأن أوراق الدفع الموجودة بدفاتر الفرع تمثل نوعاً من الإيضاح للمسئولية الاحتمالية . وتستبعد قيمة أوراق القبض وأوراق الدفع بقيود خارجية كالآتي :

من حـ/أ . دفع (الفرع)

إلى حـ/أ . قبض (المركز)

ولغرض تبسيط إجراءات القوائم المالية المجمعة تعد في العادة ورقة خارجية تسمى ورقة عمل شبيهة بقائمة التسوية التي سبق دراستها . وتقسم ورقة العمل هذه إلى ثمانية أقسام رئيسية . العمود الأول ويخصص لأسماء الحسابات والعمود الثاني لأرصدة حسابات المركز الرئيسي مبتدئين بالأرصدة المدينة تليها في نفس العمود الأرصدة الدائنة والعمود الثالث لأرصدة الفرع والعمود الرابع يخصص لإجراء قيود الاستبعادات والتسويات وهو ينقسم إلى

خانتين أحدهما للقيود المدينة والأخرى للقيود الدائنة والعمود الخامس يخصص لأرصدة الحسابات بعد قيود الاستبعاد (ويمكن الاستغناء عن هذا العمود) .

أما الأعمدة الثلاثة الباقية فتخصص لقائمة الدخل وقائمة الأرباح المحجوزة وقائمة المركز المالي وترحل الأرصدة من العمود الخامس بعد إضافة (أو طرح) الاستبعادات إلى (أو من) العمود الثاني إلى أحد القوائم المالية الثلاثة . وفيما يتعلق بالبضاعة الباقية فإنها ستظهر مرة في الأرصدة المدينة ومرة في الأرصدة الدائنة نظراً لأن حسابات الإيرادات والمصروفات بما فيها بضاعة أول المدة لم تقفل بعد في ملخص الدخل .

والمثال التالي يبين كيفية إعداد القوائم المجمعة :

مثال : 3

فيما يلي ميزان المراجعة للمركز الرئيسي وأحد الفروع بشركة الصنوبر في 94/12/31 م .

البيان	المركز الرئيسي	الفرع
نقدية	45.000	20.000
مدينين	17.000	15.000
بضاعة أول المدة	20.000	5.000
حساب الفرع	32.000	-
أصول أخرى	19.000	5.000
مشتريات	65.000	10.000
بضاعة واردة من المركز	-	21.000
مصروفات مختلفة	17.000	9.000
	215000	85000
دائنون	14.000	13.000
رأس المال	65.000	-
دخل محجوز	15.000	-
حساب المركز الرئيسي		32.000
المبيعات	100.000	40.000
بضاعة مرسلة	21.000	
	215000	85000

* مع العلم بأن بضاعة آخر المدة بثمن التكلفة تبلغ 12000 و 6000 دينار للمركز والفرع على التوالي .

المطلوب :

1 ـ إعداد ورقة عمل لإعداد القوائم المجمعة .

2 ـ إعداد القوائم المالية المجمعة بصورة منسقة .

أولاً: ورقة العمل

البيان	المركز	الفرع	الاستبعادات		ملخص الدخل		قائمة الدخل المحجوز		قائمة المركز المالي	
			مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن	أصول	خصوم
1 ـ الأرصدة المدينة :										
2 ـ نقدية	45000	20000							65000	
3 ـ مدينين	17000	15000							32000	
4 ـ بضاعة أول المدة	20000	5000			25000					
5 ـ حساب الفرع	32000			(1) 32000						
6 ـ أصول أخرى	19000	5000							24000	
7 ـ مشتريات	65000	10000			75000					
8 ـ بضاعة واردة من المركز	-	21000		(2) 21000						
9 ـ مصروفات مختلفة	17000	9000			26000					
10 ـ	215000	85000								
11 ـ بضاعة آخر المدة (الميزانية)	12000	6000							18000	
12 ـ الأرصدة الدائنة :										
13 ـ دائنون	14000	13000								27000
14 ـ رأس المال	65000	-								65000
15 ـ دخل محجوز 1/1	15000	-						15000		
16 ـ حساب المركز الرئيسي		32000	(1) 32000							
17 ـ المبيعات	100000	40000				140000				
18 ـ بضاعة مرسلة	21000	-	(2) 21000							
19 ـ	215000	85000								
20 ـ بضاعة آخر المدة (قائمة الدخل)	12000	6000				18000				
21 ـ			53000	53000						
22 ـ صافي الدخل					32000			32000		
					158000	158000	47000			47000
23 ـ الدخل المحجوز 12/31							47000	47000	139000	139000

ثانياً : القوائم المالية المجمعة :

تستخرج القوائم المالية المجمعة من الأعمدة الثلاثة الأخيرة مع ترتيبها ترتيباً فنياً .

أ ـ قائمة الدخل عن السنة المنتهية في 1994/12/31 م

المبيعات		140000
تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	25000	
مشتريات	75000	
البضاعة المعدة للبيع	100000	
بضاعة آخر المدة	18000	
تكلفة البضاعة المباعة		82000
مجمل الدخل		58000
مصروفات التشغيل		26000
صافي الدخل		32000

ب ـ قائمة الدخل المحجوز :

رصيد أول المدة	15000
صافي دخل الفترة	32000
	47000
ـ التوزيعات	-
رصيد 12/31	47000

جـ ـ المركز المالي

المركز المالي في 1994/12/31

الأصول		الخصوم وحقوق أصحاب المشروع	
65000	نقدية	27000	دائنون
32000	مدينين	65000	رأس المال
18000	بضاعة	47000	دخل محجوز
24000	أصول أخرى		
139000		139000	

ملاحظات :

1 ـ تم إلغاء كل من حساب الفرع وحساب المركز (في ورقة العمل وليس في اليومية العامة) بموجب القيد التالي :

32000 من حـ/جاري المركز الرئيسي

32000 إلى حـ/الفرع

2 ـ تم إلغاء البضاعة الواردة والبضاعة المرسلة في ورقة العمل بموجب القيد التالي :

21000 من حـ/بضاعة مرسلة

21000 إلى حـ/بضاعة واردة

وتشير الأرقام الموجودة في ورقة العمل بين قوسين إلى رقم قيد الاستبعادات.

3 ـ يلاحظ أن بضاعة آخر المدة ظهرت ضمن الأرصدة المدينة وهي تعبر عن كونها أصلاً من أصول المشروع وتم نقلها إلى العمود الأخير (الميزانية) وظهرت مرة أخرى برصيد دائن لكي تظهر ضمن عناصر قائمة الدخل في الجانب الدائن لتخفض البضاعة المعدة للبيع .

4 ـ يتم تحديد صافي دخل المشروع بالطريقة المعتادة (عن طريق المتمم الحسابي ويظهر في السطر رقم (22) وينقل صافي الدخل إلى قائمة الدخل المحجوز كالمعتاد في الجانب الدائن .

5 ـ يضاف حساب جديد باسم الدخل المحجوز في 12/31 ليبيّن رصيد هذا الحساب بعد إضافة دخل العام وبعد طرح التوزيعات إن وجدت ويظهر ذلك في السطر رقم (23) وهوالمتمم الحسابي لجانبي قائمة الدخل المحجوز وينقل هذا الرصيد إلى قائمة المركز المالي .

6 ـ هذه القيود والاستبعادات تتم في ورقة العمل ولا تؤثر في أرصدة حسابات المركز أو الفرع وفي بداية السنة التالية يعاد فتح حسابات المركز والفرع حسب الأرقام الظاهرة في الأرصدة قبل التسويات فيما يتعلق بالأصول والخصوم .

المبحث الثاني

معالجة البضاعة في حالة التسعير بأكثر من ثمن التكلفة

رأينا من دراسة الفروع غير المستقلة أن بعض الشركات تفضل تسعير البضاعة المرسلة للفروع بأسعار تزيد عن التكلفة (أما سعر البيع أو سعر التكلفة + نسبة مئوية) ونظراً لأن طريقتي التسعير بأكثر من سعر التكلفة متشابهتان من الناحية المحاسبية فإننا سنقتصر على معالجتها بمثال واحد .

المعالجة في دفاتر الفرع :

لا تثير عملية إرسال البضاعة بسعر يزيد عن ثمن التكلفة مشكلة محاسبية في دفاتر الفرع، فالبضائع التي يستلمها الفرع من المركز تقيد في دفاتره حسب سعر التحويل (سعر تحويلها إلى الفرع من المركز) . وتعتبر هذه القيمة تكلفة بالنسبة للفرع . وفي حالة بقاء جزء من هذه البضاعة المحولة بدون بيع في نهاية المدة يتم جردها في كشوف حسب سعر التحويل وإظهارها في ملخص دخل الفرع وإعلام المركز بها لمعالجتها في دفاتر المركز كما سنرى فيما بعد . ولا توجد أية تسويات في دفاتر الفرع فيما يتعلق بهذه البضاعة .

المعالجة في دفاتر المركز :

1 ـ عند إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر يزيد عن تكلفتها فإن المركز يفتح حساباً جديداً (إضافة إلى الحسابات التي تعرضنا لها في حالة التسعير بثمن التكلفة) يسمى حساب تسوية الفرع (تسوية أرباح الفرع) تقيد به

الفروق بين تكلفة البضاعة المرسلة وسعر تحويلها إلى الفرع ويتم ذلك بالقيد التالي :

من حـ/الفرع (بسعر التحويل)
إلى مذكورين
حـ/بضاعة مرسلة للفرع (بالتكلفة)
حـ/تسوية الفرع (الفرق)

وهذه القيمة الظاهرة بحساب تسوية الفرع تمثل مجمل الدخل المنتظر تحقيقه على البضاعة المرسلة للفرع (لأن مجرد إرسال البضاعة للفرع لا يعتبر مبيعات) وبذلك تعتبر هذه القيمة أرباح غير متحققة إلى أن يتم تحقيقها بالبيع .

2 ـ وعند رد جزء من هذه البضاعة إلى المركز يقوم المركز بإجراء القيد التالي :

من مذكورين
حـ/بضاعة مرسلة (بالتكلفة)
حـ/تسوية الفرع (النسبة المضافة إلى التكلفة)
إلى حـ/الفرع

ويشير هذا القيد إلى نقص في البضاعة المرسلة للفروع نتيجة للرد ، كما يشير أيضاً إلى نقص في مجمل الدخل المنتظر تحقيقه لانعدام إمكانية تحقيق هذه الأرباح بواسطة الفرع .

3 ـ وفي نهاية الفترة المالية وبعد أن يستلم المركز القوائم المالية التي يرسلها الفرع يقوم المركز باحتساب النسبة المئوية المضافة إلى تكلفة البضاعة الباقية بدفاتر الفرع (مقومة بسعر التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية) . وتعتبر هذه القيمة رصيداً لحساب تسوية الفرع تمثل قيمة مجمل الدخل الذي لم يتمكن الفرع من تحقيقه لأن هذا الجزء من البضاعة لم يباع بعد .

4 ـ يتم احتساب الدخل المحقق نتيجة مبيعات الفرع على أساس الفرق بين رصيد حساب التسوية قبل التسويات والرصيد الباقي في نهاية المدة (الخطوة رقم 3) والذي يمثل الدخل غير المحقق . ويقوم المركز بقيد في دفاتره لتعديل نتيجة الفرع إذ أن البضاعة المرسلة إليه قد قومت بأكثر من تكلفتها مما يترتب عليه أن تكون النتيجة أقل من الواقع ، ويكون قيد تعديل نتيجة النشاط كالآتي :

من حـ/تسوية الفرع
إلى حـ/ملخص دخل الفرع

والمثال التالي يبين ذلك .

مثال: 4

أرسل المركز الرئيسي إلى فرعه بسبها بضاعة تكلفتها 10000 دينار على أساس التكلفة مضافاً إليها 20٪ وفي نهاية المدة قام الفرع بجرد البضائع الموجودة لديه وكانت قيمتها حسب سعر التحويل 8400 دينار . المطلوب :

1 ـ قيود إرسال البضاعة في دفاتر المركز والفرع .

2 ـ إذا كانت نتيجة النشاط حسب دفاتر الفرع 5000 دينار فما هي القيود اللازمة في دفاتر الفرع والمركز المتعلقة بنتيجة هذا النشاط .

الحل :

1 ـ دفاتر المركز	دفاتر الفرع
12000 من حـ/الفرع	12000 من حـ/بضاعة واردة من المركز
إلى مذكورين	12000 إلى حـ/المركز الرئيسي
10000 حـ/بضاعة مرسلة	
2000 حـ/تسوية الفرع	
2 ـ قيود إثبات النشاط	
5000 من حـ/الفرع	5000 من حـ/ملخص الدخل
5000 إلى حـ/ملخص دخل الفرع	5000 إلى حـ/المركز الرئيسي

ثم يقوم المركز الرئيسي بإضافة قيد آخر لتعديل نتيجة نشاط الفرع بقيمة الدخل المحقق عن البضاعة المباعة .

600 من حـ/تسوية الفرع
600 إلى حـ/ملخص دخل الفرع

وبعد تعديل نتيجة النشاط تقفل نتيجة الفرع مع الفروع الأخرى إن وجدت بالقيد التالي :

5600 من حـ/ملخص دخل الفرع
5600 إلى حـ/ملخص الدخل العام

إقفال نتيجة نشاط الفروع بعد التعديل .

ملاحظة :

أظهرنا الأرباح المحققة كالآتي :

بما أن البضاعة الباقية 8400 دينار وبما أن البضاعة مسعرة بالتكلفة + 20٪ إذن 8400 = 120٪ من ثمن التكلفة وتكون التكلفة (8400 × 100 ÷ 120 = 7000. ويكون الدخل غير المحقق على البضاعة الباقية 8400 − 7000 = 1400 وهو رصيد تسوية الفرع في نهاية المدة. وحيث أن الرصيد السابق 2000 دينار فإن الفرق يعتبر دخل محقق 2000 − 1400 = 600 دينار.

طريقة أخرى لإثبات الأرباح المحققة :

1 ـ البضاعة المرسلة بسعر التحويل 12000 دينار .
2 ـ البضاعة الباقية = 8400 دينار .
3 ـ البضاعة المباعة = الفرق 3600 دينار.

والربح الذي تحقق يعادل 20٪ من التكلفة أو 120/20 من سعر البيع . إذن الربح المحقق = $3600 \times \frac{20}{120} = 600$ دينار . ويظهر حساب تسوية الفرع على الصورة التالية:

حـ/تسوية الفرع

600	إلى حـ/ملخص دخل الفرع «الدخل المحقق» (3)	2000	من حـ/الفرع «النسبة على البضاعة المرسلة» (1)
1400	رصيد 12/31 النسبة على البضاعة الباقية (2)		
2000		2000	

طريقة ثالثة، النسبة المضافة تعادل 20 ٪ من التكلفة أو 5/1 التكلفة فهي إذن تعادل 6/1 من ثمن التحويل. النسبة المضافة على بضاعة رخر المدة = $8400 \times \frac{1}{6} = 1400$ دينار والدخل المحقق = 2000 − 1400 = 600 دينار .

القوائم المالية المجمعة :

رأينا في المبحث السابق كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة للمركز والفرع في حالة إرسال البضاعة إلى الفرع بسعر التكلفة وقد كانت المعالجة سهلة للغاية إذ تم استبعاد حسابي المركز والفرع وحسابي البضاعة الواردة والبضاعة المرسلة بنفس القيمة .

والآن في حالة إرسال البضائع بسعر البيع أو بسعر التكلفة مضافاً إليها نسبة مئوية فإن الأمر يحتاج إلى إعادة نظر كالآتي :

1 ـ إن البضاعة الباقية لدى الفرع في نهاية المدة والمحولة من المركز مقومة بأكثر من تكلفتها بالنسبة للمشروع (تعتبر تكلفة بالنسبة للفرع فقط) ولذلك يجب عند إعداد القوائم المالية المجمعة أن تستبعد النسبة المضافة على تكلفة هذه البضاعة . وما يقال عن بضاعة آخر المدة يقال عن بضاعة أول المدة ، مع مراعاة الجزء المشترى من الغير إذا كان الفرع يقوم بعمليات شراء من السوق المحلي .

2 ـ إن قيمة البضاعة الواردة بدفاتر الفرع لا تساوي البضاعة المرسلة بدفاتر المركز الرئيسي . وهذا الفرق موجود في حساب تسوية الفرع ، ولذلك

يجب عند إعداد القوائم المالية المجمعة استبعاد حساب تسوية الفرع بالكامل والذي يمثل في واقع الأمر جزئين :

جزء يمثل الفرق بين تكلفة البضاعة المرسلة أثناء العام وسعر تحويلها (الفرق بين البضاعة المرسلة والواردة) ، والجزء الآخر يمثل النسبة المعلاة على بضاعة أول المدة والتي كانت رصيداً للحساب في أول الفترة ، وتجري قيود الاستبعادات للبضاعة كالآتي :

1 ـ استبعاد البضاعة الواردة مقابل البضاعة المرسلة خلال العام كالآتي :

من مذكورين

حـ/بضاعة مرسلة

حـ/تسوية الفرع

إلى حـ/بضاعة واردة من المركز الرئيسي

2 ـ استبعاد الزيادة في تكلفة بضاعة أول المدة (تمثل رصيد حساب التسوية في أول المدة) .

من حـ/تسوية الفرع

إلى حـ/بضاعة أول المدة

3 ـ استبعاد الزيادة في تكلفة بضاعة آخر المدة ، نظراً لأن البضاعة الباقية تؤثر في قائمة الدخل بظهورها في ملخص الدخل في الجانب الدائن وتؤثر أيضاً في المركز المالي بظهورها في جانب الأصول فإن قيد استبعاد الزيادة في تكلفة البضاعة الباقية يكون كالآتي :

من حـ/بضاعة آخر المدة (قائمة الدخل)

إلى حـ/بضاعة آخر المدة (الميزانية)

والمثال التالي يوضح كيفية إعداد القوائم المالية المجمعة .

مثال (5) :

يقوم المركز الرئيسي لإحدى الشركات بتزويد فروعه بما تحتاجه من بضائع على أساس التكلفة مضافاً إليها 25٪ وقد ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر المركز وأحد الفروع في 1995/12/31 م :

البيان	المركز	الفرع
نقدية	8800	47250
مدينين	55000	30000
بضاعة أول المدة	100000	45000
أثاث وتركيبات	30000	22500
حساب الفرع	108500	-
مشتريات	220000	25000
بضاعة واردة من المركز	-	60000
مصروفات مختلفة	50000	20000
توزيعات أرباح	25000	-
	676500	249750
تسوية الفرع	17000	-
مجمع استهلاك الأثاث	15000	11250
دائنين	60000	5000
حساب المركز الرئيسي	-	188500
رأس المال	200000	-
أرباح محجوزة 1/1	36500	-
المبيعات	300000	125000
بضاعة مرسلة للفرع	48000	-
	676500	249750

مع العلم بأن بضاعة أول المدة تتكون من جزئين 20000 دينار قيمة بضائع اشتراها الفرع من الغير والباقي وقدره 25000 بضاعة واردة من المركز وإن البضاعة الباقية في كل من المركز والفرع كالآتي :

المركز 80000 دينار

الفرع 30000 دينار منها 10000 دينار مشتراة من الغير .

المطلوب :

1 ـ إعداد الحسابات اللازمة لإظهار النتيجة في دفاتر كل من المركز والفرع عن السنة المنتهية في 1995/12/31 م.

2 ـ تصوير ورقة العمل لإعداد القوائم المالية المجمعة .

الحل :

1 ـ دفاتر الفرع

حـ / ملخص الدخل عن السنة المنتهية في 1995/12/31 م

منه		له	
45000	إلى حـ/بضاعة أول المدة	125000	من حـ/المبيعات
25000	إلى حـ/المشتريات	30000	من حـ/بضاعة آخر المدة
60000	إلى حـ/بضاعة واردة		
20000	إلى حـ/مصروفات مختلفة		
5000	إلى حـ/جاري المركز الرئيسي «صافي الدخل»		
155000		155000	

2 ـ دفاتر المركز

حـ/ملخص الدخل عن السنة المنتهية في 1995/12/31 م

منه		له	
100000	إلى حـ/بضاعة أول المدة	300000	من حـ/المبيعات
220000	إلى حـ/المشتريات	48000	من حـ/بضاعة مرسلة
50000	إلى حـ/مصروفات مختلفة	80000	من حـ/بضاعة آخر المدة
58000	إلى حـ/ملخص الدخل العام «صافي الدخل»		
428000		428000	

حـ/تسوية الفرع

منه		له	
13000	إلى حـ/ملخص دخل الفروع «الدخل المحقق على المبيعات»	17000	رصيد 1995/12/31 م «قبل التسويات»
4000	رصيد مرحل 12/31 «النسبة على البضاعة الباقية»		
17000		17000	

حـ/ملخص دخل الفروع

منه		له	
18000	إلى حـ/ملخص الدخل العام	5000	من حـ/الفرع «صافي دخل الفرع»
		13000	من حـ/تسوية الفرع
18000		18000	

حـ/ملخص الدخل العام

منه		له	
76000	إلى حـ/الأرباح المحجوزة	58000	من حـ/ملخص دخل المركز
		18000	من حـ/ملخص دخل الفروع
76000		76000	

ورقة عمل القوائم المالية المجمعة

البيان	المركز	الفرع	الاستبعادات منه	الاستبعادات له	قائمة الدخل منه	قائمة الدخل له	قائمة الأرباح منه	قائمة الأرباح له	المركز المالي أصول	المركز المالي خصوم
النقدية	88000	47250							135250	
المدينين	55000	30000							85000	
بضاعة أول المدة	100000	45000		(3) 5000	140000					
أثاث وتركيبات	30000	22500							52500	
الفرع	108500			(1) 108500						
مشتريات	220000	25000			245000					
بضاعة واردة		60000		(2) 60000						
مصروفات مختلفة	50000	20000			70000					
توزيعات أرباح الأسهم	25000						25000			
	676500	249750								
بضاعة آخر المدة «الميزانية»	80000	30000		(4) 4000					106000	
الأرصدة الدائنة			(2) 12000							
تسوية الفرع	17000		(3) 5000							
مجمع استهلاك الأثاث	15000	11250								26250

البيان	المركز	الفرع	الاستبعادات منه	الاستبعادات له	قائمة الدخل منه	قائمة الدخل له	قائمة الأرباح منه	قائمة الأرباح له	المركز المالي أصول	المركز المالي خصوم
الدائنون	60000	5000								65000
المركز الرئيسي		108500	(1)108500							
رأس المال	200000									200000
أرباح محجوزة 1/1	36500							36500		
المبيعات	300000	125000				425000				
بضاعة مرسلة	48000		(2)48000							
	676500	249750								
بضاعة آخر المدة «قائمة الدخل»	80000	30000	(4) 4000			106000				
			177500	177500						
صافي دخل المشروع					76000			76000		
					531000	531000				
رصيد الأرباح المحجوزة 12/31							87500			87500
							112500	112500	378750	378750

ملاحظات حول ورقة عمل القوائم المالية :

1 ـ استبعد حسابي المركز والفرع بنفس القيمة بالقيد التالي :

108500 من حـ/المركز الرئيسي

108500 إلى حـ/الفرع

2 ـ تم استبعاد رصيدي حساب البضاعة الواردة وحساب البضاعة المرسلة بالقيد التالي :

من مذكورين

48000 حـ/بضاعة مرسلة

12000 حـ/تسوية الفرع

60000 إلى حـ/بضاعة واردة

3 ـ تم استبعاد الدخل غير المحقق في بضاعة أول المدة للوصول إلى تكلفة هذه البضاعة بالقيد التالي :

5000 من حـ/تسوية الفرع

5000 إلى حـ/بضاعة أول المدة

وتم احتساب هذه القيمة كالآتي :

بما أن نسبة الزيادة 25٪ أو $\frac{1}{4}$ التكلفة إذاً هي $\frac{1}{5}$ ثمن التحويل الزيادة في تكلفة البضاعة المحولة = 25000 × $\frac{1}{5}$ = 5000 دينار .

4 ـ تم تعديل البضاعة الباقية عن طريق الأرصدة المدينة والدائنة كالآتي :

4000 من حـ/بضاعة آخر المدة (قائمة الدخل)

4000 إلى حـ/بضاعة آخر المدة (الميزانية)

وتم احتساب هذه القيمة وهي تعادل الدخل غير المحقق المعلي على بضاعة آخر المدة كالآتي 20000 × $\frac{1}{5}$ = 4000 دينار .

5 ـ يلاحظ في ورقة العمل أن صافي دخل المشروع هو 76000 دينار ومكوناته كالآتي :

1 ـ دخل الفرع :		
أ ـ كما هو ظاهر في دفاتر الفرع ملخص الدخل)	5000	
ب ـ تعديل نتيجة الفرع في دفاتر المركز	13000	
		18000
2 ـ دخل المركز		58000
دخل المشروع ككل		76000

المبحث الثالث

مشاكل محاسبية أخرى

استكمالاً للبحث نورد فيما يلي بعض المعالجات التي قد يتعرض لها المحاسب في المنشآت ذات الفروع وهي :

1 ـ معالجة عمليات الأصول الثابتة .
2 ـ معالجة مخصص الديون المشكوك فيها .
3 ـ العمليات التبادلية بين الفروع .

أولاً : الأصول الثابتة :

رأينا في المبحث كيفية إعداد القيود المتعلقة بالأصول الثابتة إذا كان الفرع هو المسئول عن حفظ سجلات هذه الأصول والرقابة عليها . وقد أشرنا أيضاً في سياق الحديث إلى أن المركز قد يرى الاحتفاظ بسجلات الأصول الثابتة لديه لغرض توحيد نسب الاستهلاك لجميع الأصول المتشابهة في المشروع ، وفي هذه الحالة فإن القيود المحاسبية المتعلقة بهذه الأصول في دفاتر كل من المركز والفرع ستكون على النحو التالي :

1 ـ إذا قام المركز بتحويل أصل ثابت موجود لديه إلى أحد الفروع فإنه يثبت ذلك في دفاتره بجعل حساب أصول الفرع (أثاث مثلاً) مديناً بقيمة الأصل وحساب الأصل دائناً ويكون القيد على الصورة التالية :

من حـ/أصول لدى الفرع (أثاث)
إلى حـ/الأصل (أثاث)

وفي حالة شراء الأصل من السوق يجعل حساب النقدية أو الدائنين دائناً بدلاً من حساب الأصل . أما الفرع فإنه لا يثبت شيئاً في دفاتره بل يكتفي بإعداد مذكرة خاصة .

2 ـ إذا قام الفرع بشراء الأصل نقداً أو على الحساب فإن كل من المركز والفرع سيهتم بهذه العملية وقيدها في دفاتره ، فالمركز يعتبر طرفاً في العملية لكونه حائزاً على الدفاتر المحاسبية الخاصة بهذا الأصل وهو بذلك يعتبر بمثابة مدين استلم المستندات المتعلقة بالأصل وتكون القيود :

في دفاتر الفرع :
من حـ/المركز الرئيسي
إلى حـ/النقدية
أو إلى حـ/الدائنين

وفي دفاتر المركز :
من حـ/أصول لدى الفرع
إلى حـ/الفرع

ويترتب على قيام المركز بمسك سجلات الأصول الثابتة ضرورة التحوير في قيود الاستهلاك وتظهر قيود الاستهلاك في هذه الحالة في دفاتر كل من المركز والفرع فالفرع يثبت الاستهلاك في دفاتره كمصروف ، إذ أنه هو المستفيد من خدمات الأصل ويجعل حساب المركز الرئيسي دائناً بقيمة الاستهلاك عوضاً عن حساب مجمع الاستهلاك الموجود بدفاتر المركز وتكون القيود كالآتي :

في دفاتر الفرع :
من حـ/مصروف الاستهلاك
إلى حـ/المركز الرئيسي

في دفاتر المركز الرئيسي :

من حـ/الفرع

إلى حـ/مجمع استهلاك أصول الفرع

ويلاحظ على القيود أن المصروف قد ظهر في دفاتر الفرع فقط وتقفل هذه المصروفات في ملخص الدخل بدفاتر الفرع ولا يؤثر ذلك على نتيجة نشاط المركز .

ثانياً : معالجة الديون المشكوك فيها أو إعدامها :

قد يفضل المركز مراقبة ديون الفرع ومعرفة ما يعدم منها ومتابعة الظروف التي تستدعي تكوين مخصص للديون المشكوك في تحصيلها ويتم تحديد النسبة عن طريق الفرع وإبلاغ المركز بقيمة المخصص الواجب احتجازه من دخل الفرع وتثبت قيود تكوين المخصص في دفاتر المركز كالآتي :

من حـ/ملخص دخل الفروع

إلى حـ/مخصص ديون مشكوك فيها

أما الفرع فإنه لا يثبت شيئاً في دفاتره ويترتب على ذلك نقص في دخل الفرع أو الفروع بقيمة هذه التسوية .

وعند إعدام دين يقوم الفرع كالمعتاد بقيدها في دفاتره في حساب المدينين وحساب المركز الرئيسي ، فمن جهة نجد أن الديون المعدومة تؤثر في حساب المدينين بالنقص ومن جهة أخرى نجد أن هذه الديون المعدومة قد خصص لها مبلغ لمقابلتها ، إلاّ أن هذا المخصص موجود بدفاتر المركز الرئيسي ، وبذلك اعتبر حساب المركز الرئيسي مديناً بذلك بدلاً من مخصص الديون المشكوك فيها ، ويقوم الفرع بإبلاغ المركز الرئيسي بهذه الديون المعدومة لإثباتها في دفاتره وتكون القيود في :

دفاتر المركز :

من حـ/مخصص الديون المشكوك فيها

إلى حـ/الفرع

دفاتر الفرع :

من حـ/المركز الرئيسي

إلى حـ/المدينين

ثالثاً : العمليات التبادلية للفروع :

1 ـ النقدية :

إذا احتاج أحد الفروع إلى مبلغ من المال فإنه يلجأ إلى المركز الرئيسي باعتباره الممول الأصلي لعمليات الفروع . وقد يقوم المركز الرئيسي بتلبية طلب الفرع مباشرة أو أن يصدر تعليماته لفرع آخر بتحويل النقدية اللازمة وتعالج عملية تحويل النقدية بين الفروع بإحدى طريقتين :

1 ـ الطريقة المباشرة :

ويتم بموجبها أن يجعل الفرع المرسل للنقدية دائناً والفرع المستلم مديناً بقيمة النقديةالتي تم تحويلها دون أن يكون المركز الرئيسي طرفاً في هذه العملية وتظهر القيود في دفاتر الفرعين كالآتي :

أ ـ دفاتر مرسل النقدية :

من حـ/الفرع (أ)

إلى حـ/النقدية

ب ـ دفاتر مستلم النقدية :

من حـ/النقدية

إلى حـ/الفرع (جـ)

ويعاب على هذه الطريقة كثرة الحسابات التي يستخدمها الفرع إذا تعددت الفروع وتعددت عملياتها فيما بينها .

2 ـ الطريقة غير المباشرة :

ويتم بموجبها إخطار المركز الرئيسي بكل التحويلات التي تحدث بين الفروع ويقوم كل فرع بتسجيل هذه التحويلات كما لو أنها قد تمت بينه وبين

المركز الرئيسي مباشرة . وبذلك يقلل الفرع من عدد الحسابات المستخدمة من جهة وتسهل عملية رقابة المركز على تحويلات الفروع من جهة أخرى وهذه الطريقة هي التي سنتبعها في تسجيل العمليات التبادلية بين الفروع . وتظهر القيود في دفاتر الأطراف المعنية كالآتي :

أ ـ في دفاتر مرسل النقدية (الفرع جـ)

من حـ/المركز الرئيسي

إلى حـ/النقدية

ب ـ في دفاتر مستلم النقدية (الفرع أ)

من حـ/النقدية

إلى حـ/المركز الرئيسي

جـ ـ في دفاتر المركز الرئيسي

من حـ/الفرع (أ)

إلى حـ/الفرع (جـ)

2 ـ تبادل البضاعة :

يتم معالجة البضاعة المحولة بين الفروع بنفس الطريقة التي تمت بها معالجة النقدية . ولكن يترتب على تحويل البضاعة بين الفروع مشكلة تتعلّق بمصروفات النقل والتي تعرضنا لمناقشتها عند دراسة الفروع غير المستقلة وتنحصر المشكلة في أن الفرع المحوّل إليه البضاعة يتحمل بتكلفة النقل كما لو أنها أرسلت إليه مباشرة ، والمثال التالي يوضح كيفية المعالجة .

مثال (6) :

قامت شركة الوادي بإرسال بضاعة إلى فرعها بنالوت تكلفتها 4000 دينار وذلك على أساس التكلفة مضافاً إليها 20٪ وقد قام المركز بدفع مصروفات شحن لهذه البضاعة بلغت 500 دينار . وفي تاريخ لاحق أخطر المركز الرئيسي الفرع بضرورة تحويل $\frac{3}{4}$ البضاعة إلى فرع غريان وقد نفذ فرع نالوت هذه التعليمات ودفع مصروفات شحن بلغت 145 دينار وقد قدرت مصروفات شحن البضاعة المرسلة من المركز إلى فرع غريان رأساً بمبلغ 400 دينار .

المطلوب :

إثبات هذه العمليات في دفاتر كل من المركز والفروع .

الحل :

1 ـ <u>دفاتر فرع نالوت :</u>

أ ـ <u>استلام البضاعة :</u>

من مذكورين

4800 حـ/بضاعة واردة من المركز

500 حـ/مصروفات نقل

5300 إلى حـ/جاري المركز الرئيسي

ب ـ تحويل $\frac{3}{4}$ ـ البضاعة إلى فرع غريان

4120 من حـ/المركز الرئيسي

إلى مذكورين

3600 حـ/بضاعة واردة

375 حـ/مصروفات النقل

145 حـ/النقدية

2 ـ لاحظ هنا أن فرع نالوت قد قام بتحميل المركز بقيمة البضاعة المحولة إلى فرع غريان حسب سعر التحويل ($4800 \times \frac{3}{4}$) مضافاً إليها نصيبها من مصروفات النقل من المركز إلى فرع نالوت ($500 \times \frac{3}{4}$) وكذلك مصروفات النقل من نالوت إلى غريان ويترتب على ذلك أن مصروفات النقل التي تظهر بدفاتر الفرع هي125 دينار (500 − 375) وهي المتعلقة بالجزء الذي لم يحول والممكن بيعه بواسطة الفرع .

2 ـ <u>دفاتر فرع غريان :</u>

من مذكورين

3600 حـ/بضاعة واردة

400 حـ/مصروفات النقل

4000 إلى حـ/المركز الرئيسي

ويلاحظ هنا أن فرع غريان اعتبر البضاعة كما لو أنها أرسلت مباشرة من المركز الرئيسي ، وبالتالي فإن مصروفات النقل التي قيدت هي المصروفات التقديرية .

3 ـ في دفاتر المركز :

أ ـ قيد إرسال البضاعة إلى فرع نالوت :

5300 من حـ/فرع نالوت
إلى مذكورين
4000 حـ/بضاعة مرسلة للفروع
800 حـ/تسوية فرع نالوت
500 حـ/النقدية (مصروفات النقل)

ب ـ قيد التحويل :

يترتب على تحويل البضاعة من فرع لآخر أن يتأثر حساب تسوية الفرع ، فبالنسبة لفرع نالوت فإن حساب تسوية الفرع ينخفض بقيمة النسبة المعلاة على البضاعة المحولة وقدرها 600 ($800 \times \frac{3}{4}$) دينار وهي القيمة التي تقيد في حساب تسوية فرع غريان . وتكون القيود كالآتي :

(1) إثبات تحويل البضاعة :

من مذكورين
4000 حـ/فرع غريان
120 حـ/الزيادة في مصروفات النقل
4120 إلى حـ/فرع نالوت

لاحظ تطابق حساب المركز في دفاتر كل فرع مع حساب الفرع بدفاتر المركز .

(2) تعديل حساب التسوية :

600 من حـ/تسوية فرع نالوت
600 إلى حـ/تسوية فرع غريان

ويلاحظ أيضاً أننا أغفلنا حساب البضاعة المرسلة على اعتبار أن هذا

الحساب يمثل تكلفة البضاعة المرسلة للفروع بصفة عامة . ويجوز أن تعد عدة حسابات يخصص كل منها لأحد الفروع وعندئذ يلزم وجود قيد لإثبات التحويل كالآتي :

3000 من حـ/بضاعة مرسلة لفرع نالوت
3000 إلى حـ/بضاعة مرسلة لفرع غريان

وتختلف المعالجة للزيادة في مصروفات النقل (قد يكون هناك وفر) بحسب الجهة المسئولة عنها .

ففي مثالنا ظهرت مصروفات النقل الإضافية (الزيادة) في دفاتر المركز الرئيسي على اعتبار أنه هو الذي أصدر تعليمات إلى الفرع بتحويل هذه البضاعة ولكن قد يحدث أن يكون الفرع هو المسئول عن هذه الخسارة ، فلو فرضنا أن الفروع لها الحرية في طلب البضائع من المركز أو شرائها من الخارج وأن الفرع بعد طلب هذه البضاعة لم يتمكن من تصريفها ، وقد استعان بالمركز لتخليصه منها وتحويلها إلى فرع آخر فإن أي زيادة في مصروفات النقل يجب أن تحمل لذلك الفرع .

فلو فرضنا في المثال أن فرع نالوت هو الذي يسأل عن الزيادة في مصروفات النقل فإن القيد (ب) في دفاتر فرع نالوت يصبح كالآتي :

4000 من حـ/ المركز الرئيسي إلى مذكورين
3600 حـ/ بضاعة واردة
255 حـ/ مصروفات نقل
145 حـ/ النقدية

وكذلك القيد (ب) في دفاتر المركز يصبح :

4000 من حـ/ فرع غريان
4000 إلى حـ/ فرع نالوت

لاحظ أن مصروفات النقل في دفاتر فرع نالوت اعتبرت دائنة بمبلغ 255 دينار فقط والباقي وقدره (120) دينار ستظل ضمن مصروفات الفرع ويتحملها بدلاً من المركز .

تمارين الفصل الثالث

1 ـ ما هي طبيعة كل من حساب الفرع وحساب جاري المركز الرئيسي ؟

2 ـ هل من الضروري أن يتساوى رصيد حساب الفرع مع رصيد حساب المركز الرئيسي؟ وما هي الأسباب التي تؤدي إلى الاختلاف بين الرصيدين ؟ .

3 ـ ما هي طبيعة حساب البضاعة الواردة ، والمرسلة في دفاتر الفرع والمركز ؟

4 ـ في أي حالة تكون النتيجة في دفاتر الفرع خسارة بينما هي في حقيقتها ربحاً ؟ إشرح ذلك .

5 ـ هل تؤثر طريقة تسعير البضاعة المرسلة للفرع على قيود الإقفال في دفاتر المركز الرئيسي ؟

6 ـ تقوم إحدى الشركات بتسويق منتجاتها باستخدام نظام الفروع علماً بأن الأصول الثابتة تمسك سجلاتها لدى المركز الرئيسي ، كما أن المركز يقوم في بعض الأحيان بدفع مصروفات نيابة عن الفرع ويقوم بإشعار الفرع بذلك .

وخلال العام الأول من إنشائه قام الفرع بالعمليات التالية :

1 ـ استلم الفرع مبلغ 8000 دينار من المركز الرئيسي .
2 ـ استلم الفرع بضاعة بسعر التكلفة قيمتها 60000 دينار .
3 ـ قام الفرع بشراء أصول ثابتة (آلات) بمبلغ 2500 دينار .
4 ـ بلغت مبيعات الفرع على الحساب 80000 دينار علماً بأن تكلفتها 45000 دينار .
5 ـ بلغت المتحصلات من المدينون 62000 دينار .
6 ـ بلغت مدفوعات الفرع مقابل مصروفات التشغيل 20000 دينار .
7 ـ قام الفرع بتحويل نقدية إلى المركز قيمتها 37500 دينار .
8 ـ دفع المركز مصروفات إعلان نيابة عن الفرع بلغت 3000 دينار .

المطلوب :

1 ـ قيد العمليات السابقة في دفاتر كل من المركز والفرع .

2 ـ إذا كان الفرع يتبع طريقة الجرد المستمر في قيد عمليات البضاعة فما هي أوجه الاختلاف في القيود ؟

7 ـ أرسل المركز الرئيسي لإحدى الشركات بضاعة إلى الفرع رقم (1) تكلفتها 20,000 دينار وقد بلغت مصروفات شحنها إلى الفرع مبلغ 1000 دينار .

وبعد مدة اتضح أن الفرع غير قادر على تصريف البضاعة فطلب من المركز ضرورة تحويلها إلى الفرع رقم (2)، وقد تكبد الفرع رقم (1) مبلغ 600 دينار في سبيل نقلها إلى الفرع رقم (2) في حين كان بالإمكان نقل هذه البضاعة من المركز إلى الفرع رقم (2) مباشرة مقابل 1200 دينار .

المطلوب :

1 إثبات هذه العمليات في دفاتر كل من الفروع والمركز.

2 ـ إذا افترضنا أن الفرع رقم (1) قد قام بتحويل ربع الكمية المستلمة من المركز فقط فما هي القيود في هذه الحالة في دفاتر المركز والفروع .

3 ـ كيف يمكن أن تختلف القيود إذا قام كل فرع بدفع مصروفات البضاعة عند وصولها إليه أي أن الفرع رقم (1) هو الذي دفع مبلغ الـ1000 دينار وأن الفرع رقم (2) هو الذي دفع مبلغ الـ600 دينار.

8 ـ إذا كان رصيد تسوية الفرع قبل التسويات الجردية في 12/31 هو 3600 دينار وأن البضاعة المرسلة للفرع خلال العام 8000 دينار بالتكلفة ، 9600 دينار بسعر التحويل ، وأن المركز قام في العام الماضي بتحويل بضاعة إلى الفرع على أساس التكلفة + 10٪ وكان رصيد بضاعة أول المدة للعام الحالي 30,000 دينار .

المطلوب :

تحديد الجزء المشترى من الغير في بضاعة أول المدة .

9 - أرسل المركز الرئيسي بضاعة إلى الفرع تكلفتها 15000 دينار وذلك على أساس التكلفة + 20٪ ، ويقوم الفرع ببيع هذه البضائع إلى الجمهور بعد إضافة 10٪ من ثمن تحويلها إليه .

فإذا علمت أن البضاعة الباقية لدى الفرع مقومة بسعر التحويل 7200 دينار وأن مصروفات التشغيل بلغت 2200 دينار .

المطلوب :

1 - تحديد مبيعات الفرع .

2 - إعداد قائمة دخل الفرع .

3 - إثبات نتيجة نشاط الفرع في دفاتر كل من المركز والفرع متضمناً القيود اللازمة لتعديل نتيجة نشاط الفرع .

10 - إليك ميزان مراجعة فرع الصمود والمركز الرئيسي لشركة السلام في 93/6/30 م :

البيان	المركز		الفرع	
	مدين	دائن	مدين	دائن
نقدية	30000		18000	
مدينون	65000		20000	
مخصص ديون مشكوك فيها		1000		500
بضاعة 1/1	25000		15000	
الفرع	45000			
دائنون		35000		11500
أ . دفع		20500		-
المركز الرئيسي				45000
رأس المال		100,000		
مبيعات		80000		65000
مشتريات	55000		16500	

البيان	المركز		الفرع	
	مدين	دائن	مدين	دائن
بضاعة واردة			18500	
بضاعة مرسلة		18500		
مصروفات إدارية	18100		22300	
مصروفات بيعية	16900		11700	
	255000	255000	122000	122000

فإذا بلغت البضاعة الباقية في 1993/6/30 ما قيمته 18500 دينار للمركز ، 5300 دينار للفرع .

المطلوب :

1 - إعداد القوائم المالية للمركز في 1993/6/30 .

2 - إعداد القوائم المالية للفرع في نفس التاريخ .

3 - إعداد ورقة عمل القوائم المالية المجمعة للمركز والفرع .

11 - افتتحت إحدى الشركات فرعاً لها في مدينة درنة ويقوم الفرع بفتح حساب له في المصرف ويتولى دفع مصروفاته وديونه ، ويقوم الفرع بتصريف البضاعة التي تحول إليه من المركز مسعرة بثمن تكلفتها ، وإليك ميزان المراجعة قبل الإقفال لكل من المركز والفرع في 1995/12/31 .

البيان	المركز		الفرع	
	مدين	دائن	مدين	دائن
نقدية	48000		25000	
مدينين	79500		34000	
مخزون 1/1	35000			
آلات ومعدات :				
في المركز	60000			
في الفرع			30000	
أصول أخرى	7000		9100	
دائنون		45800		38000
مصروفات مستحقة		17200		23500
رأس المال		185000		

دخل محتجز		35300		
مصروفات تشغيل	21900		10800	
مشتريات	98000			
مبيعات		75400		44300
بضاعة مرسلة		45000		
بضاعة واردة			41000	
الفرع	54300			
المركز				44100
	403700	403700	149900	149900
البضاعة الباقية	28000		1500	

وترجع أسباب الاختلاف بين أرصدة حسابات المركز والفرع إلى أن الفرع قد قام بتحويل نقدية قدرها 6200 دينار إلى المركز ولم تصله حتى 1995/12/31 ، كما أرسل المركز بضاعة في 95/12/31 ولم تصل الفرع بعد.

المطلوب :

1 ـ إعداد القيود اللازمة لتسوية رصيدي حساب المركز وحساب الفرع .

2 ـ إعداد قيود الإقفال في 1995/12/31 في دفاتر الفرع.

3 ـ إعداد قيود الإقفال في دفاتر المركز .

4 ـ إعداد قيد التسوية اللازم في دفاتر المركز لإثبات نتيجة نشاط الفرع .

5 ـ إعداد ورقة عمل القوائم المجمعة للمركز والفرع .

12 ـ تقوم شركة الاتحاد بتصريف منتجاتها عن طريق المركز الرئيسي وعدد من الفروع وترسل البضائع إلى الفرع مقومة على أساس 120٪ من ثمن التكلفة وإليك ميزان المراجعة في 1994/12/31.

البيان	المركز	الفرع
نقدية	72,000	20,000
مدينون	40,000	15,000
بضاعة 1/1	30,000	18,000
جاري الفرع	36,000	
أصول ثابتة (الصافي)	65,000	9,000
مشتريات	80,000	8,500
مصروفات	15,200	9,500
بضاعة واردة		52,500
	338,200	132,500
دائنون	24,000	19,400
رأس المال	130,000	
دخل محتجز	30,500	
جاري المركز الرئيسي		28,000
مبيعات	95,000	85,100
بضاعة مرسلة	48,750	
تسوية الفرع	9,950	
	338,200	132,500
البضاعة الباقية	15,000	12,000 محوله من المركز

مع العلم بأن :

1 ـ قام الفرع في نهاية عام 1994 بإجراء مجموعة من التحويلات النقدية كالآتي :

تاريخ إرسال الحوالة	تاريخ استلامها بالمركز	القيمة
1994/12/29	94/12/30	5000
1994/12/30	95/1/3	2000
1995/1/1	95/1/4	1000

2 ـ في 1994/12/30 قام المركز بإرسال بضاعة قيمتها بسعر التحويل

(الفاتورة) 6000 دينار ولم تصل الفرع حتى لحظة إقفال الدفاتر في 1994/12/31 .

المطلوب :

1 ـ تسوية أرصدة الحسابات المتناظرة للمركز والفرع .

2 ـ إعداد ورقة عمل القوائم المجمعة في 1994/12/31 .

13 ـ فيما يلي ميزان المراجعة في 1993/12/31 لشركة الإخلاص وفرعها :

الحسابات	دفاتر الفرع مدين (دائن)	دفاتر المركز مدين (دائن)
نقدية	8000	36000
مدينون	12000	35000
بضاعة 1/1	15000	70000
أصول ثابتة (بعد الاستهلاك)	-	90000
المركز ـ الفرع	(9000)	20000
مصروفات مستحقة	(2500)	(14000)
رأس المال	-	(50000)
دخل محتجز		(45000)
مبيعات	(95000)	(440000)
مشتريات	24000	290000
بضاعة واردة	45000	-
مصروفات	16000	44000
دائنون	(13500)	(36000)
	صفر	صفر

فإذا علمت بأن :

1 ـ يقوم المركز بإرسال البضاعة إلى الفرع مقومة بسعر التكلفة + 20٪ وأن المركز يقيد البضاعة المرسلة للفرع على اعتبار أنها مبيعات .

2 ـ في 12/23 اشترى الفرع أثاث قيمة 4000 دينار وقد قيد الفرع ذلك

غير أنه لم يبلغ المركز بهذه العملية مع العلم بأن المركز يمسك سجلات الأصول الثابتة الخاصة بالفرع وأن من سياسة الشركة عدم أخذ استهلاكات عن الأصول المشتراة في النصف الثاني من العام .

3 ـ قام أحد العملاء بتسديد ما عليه من ديون وقدرها 2000 دينار إلى المركز الرئيسي بدلاً من تسديدها إلى الفرع مباشرة ، ولكن المركز لم يبلغ الفرع بذلك .

4 ـ أرسل الفرع مبلغ 5000 دينار إلى المركز في 12/20 إلاّ أن المركز لم يستلم المبلغ حتى 1994/1/5 .

5 ـ قام الفرع في 12/31 بقيد ما يخصه من مصروفات المركز على اعتبار أنها 500 دينار في حين أن المبلغ الحقيقي هو 1500 دينار .

6 ـ أرسل المركز إلى الفرع بضاعة في 12/31 مقومة بسعر 3000 دينار (التحويل) ووصلت الفرع في يناير 1995 .

7 ـ إن كل البضاعة الموجودة في أول المدة قد تحصل عليها الفرع من المركز ، وأن بضاعة آخر المدة باستثناء البضاعة بالطريق كانت كالآتي :

المركز 55000 دينار (التكلفة)
الفرع 20000 دينار منها 18000 دينار من المركز
و 2000 دينار مشتراة من الغير .

المطلوب :

1 ـ إعداد القيود اللازمة لتصحيح الدفاتر وإجراء التسوية بين الحسابات الجارية للمركز والفرع .

2 ـ إعداد قائمة دخل الفرع على أساس سعر التكلفة بالنسبة للمركز .

3 ـ إعداد ورقة عمل القوائم المالية المجمعة . (امتحانات C.P.A) .

14 ـ إليك صورة لحساب المركز الرئيسي كما يظهر بدفاتر الفرع وحساب الفرع كما يظهر بدفاتر المركز الرئيسي وذلك بتاريخ 1992/7/31 .

حـ/الفرع

62815	رصيد 7/1	10600	نقدية من الفرع 7/15
3785	بضاعة مرسلة 7/15	410	بضاعة مرتدة 7/22
16560	بضاعة مرسلة 7/25		
600	نصيب الفرع من مصروفات الإعلان		
4400	بضاعة مرسلة 7/29		

حـ/المركز الرئيسي

10600	نقدية مرسلة للمركز 7/12	62815	رصيد 7/1
410	بضاعة مرتدة 7/21	3785	بضاعة واردة 7/18
540	تعديل حساب الاستهلاك العام 1981	16560	بضاعة واردة 7/27
16000	نقدية مرسلة إلى المركز 7/31	750	تحصيل ديون المركز 7/27

مع العلم بأن البضاعة تقوم بسعر التكلفة .

المطلوب :

1 ـ إعداد قائمة تسوية الحسابات المتبادلة في 1992/7/31 .

2 ـ إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر المركز والفرع .

15 ـ استخرجت البيانات التالية من دفاتر إحدى الشركات بغرض تسوية الحسابات بين المركز والفرع مع العلم بأن المركز يرسل البضاعة إلى الفرع مقومة بـ 120٪ من سعر التكلفة وأن سجلات المركز صحيحة : ـ

حـ/الفرع (في دفاتر المركز)

25000	رصيد 1/1	8900	نقدية من الفرع 10/9
35000	بضاعة مرسلة 3/5		
8900	إستعاضة سلفة في 8/7 (مقابل مصروفات)	61190	رصيد 12/31
510	مصروفات الفرع دفعها المركز 9/12		
680	آلات اشتراها المركز للفرع 11/12		

حـ/المركز (في دفاتر الفرع)

9800	نقدية مرسلة للمركز 10/8	25000	رصيد 1/1
1000	مصروفات المركز دفعها الفرع	53000	بضاعة واردة 3/6
81300	رصيد 12/31	8100	استعاضة سلفة 8/10 (مقابل مصروفات)
		600	قيمة آلات اشتراها المركز للفرع 11/12
		5400	نتيجة النشاط في 12/31

وقد كانت بضاعة أول المدة وآخر المدة الظاهرة بقائمة دخل الفرع حسب سعر التحويل (التكلفة + 20٪) كالآتي :

بضاعة 1/1 5800 دينار .

بضاعة 12/31 6000 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد قائمة لتسوية رصيدي حساب المركز وحساب الفرع .

2 ـ إعداد القيود اللازمة في دفاتر المركز والفرع لتعديل الأخطاء وإقفال الدفاتر .

ملاحظة :

نتيجة النشاط تحتاج إلى تعديل .

16 ـ في أول ديسمبر افتتحت شركة السرور فرعاً لها بمدينة السلام وقامت بتزويده ببضائع قيمتها 30,000 دينار بسعر البيع . وخلال الشهر تم إرسال شحنة أخرى من البضائع بمبلغ 12000 دينار حسب سعر التحويل رجع منها الفرع ما قيمته 1752 دينار .

وفي 12/31 اتضح أن المتبقي من البضاعة قيمته 18500 دينار بيانها كالآتي :

بضائع واردة من المركز	16500 دينار (سعر التحويل)
بضائع مشتراة من الغير	2000
	18500

وأظهر الفرع خسارة قدرها 2000 دينار عن شهر ديسمبر فإذا علمت أن ثمن البيع يمثل التكلفة + 20٪ وأن المركز يقيد البضاعة المرسلة للفرع كمبيعات وما يرد منها كمردودات مبيعات وبسعر الفاتورة .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود التسوية اللازمة في دفاتر المركز الرئيسي لتصحيح الدفاتر وإثبات نتيجة نشاط الفرع علماً بأن الدفاتر لم تقفل بعد .

17 ـ فيما يلي بيانات مستخرجة من سجلات المركز والفرع في 1993/12/31.

البيان	الفرع	المركز
المبيعات	315000	1,600000
بضاعة 1/1	44500	115000
مشتريات	-	820000
بضاعة مرسلة للفرع	-	210000
بضاعة واردة	252000	-
بضاعة 12/31	58500	142500
مصروفات تشغيل	101500	382000

ولقد دلت السجلات على أن المركز الرئيسي كان يبعث بالبضائع إلى الفرع بسعر يزيد عن ثمن التكلفة وذلك كما يلي :

في عام 1992 التكلفة + 25٪

في عام 1993 التكلفة + 20٪

المطلوب :

1 ـ إعداد قوائم الدخل المنفصلة لكل من الفرع والمركز الرئيسي عن السنة المنتهية في 1993/12/31 .

2 ـ إعداد قائمة الدخل المجمعة .

3 ـ إعداد قيود الإقفال في دفاتر الفرع .

4 ـ قيود الإقفال في دفاتر المركز الرئيسي والقيود اللازمة لإثبات نتيجة نشاط الفرع خلال عام 1993 .

18 ـ يقوم المركز الرئيسي بشراء البضاعة بتكلفة 13 دينار للوحدة وبيعها بسعر 20 دينار وذلك بالتعاون مع فروعه التي يرسل لها البضائع لتصريفها . وفي خلال عام 1990 اشترى المركز 10,000 وحدة حول منها 3000 وحدة إلى الفرع وباع 6000 وحدة ، وفي خلال عام 1991 اشترى 12000 وحدة حول منها للفرع 4000 وحدة وتمكن من بيع 7500 وحدة وقد باع الفرع عدد 2500 وحدة في عام 1990، 4000 وحدة في عام 1991 . وإليك عدد الوحدات في أول كل فترة :

	المركز	الفرع
1990/1/1	-	-
1991/1/1	1000	500
1992/1/1	1500	500

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من المركز والفرع لإثبات جميع العمليات خلال عامي 1990 ، 1991 إذا فرض أن البضاعة ترسل إلى الفرع بالتكلفة وبيعها بالسعر المبين .

2 ـ إذا فرضنا أن البضاعة ترسل إلى الفرع بسعر يزيد عن ثمن التكلفة بنسبة 25٪ فما هي القيود اللازمة في دفاتر كل من المركز والفرع خلال عامي 91/90.

19 ـ إذا فرضنا في التمرين رقم (12) بالفصل السابق أن الفروع تمسك حساباتها بنفسها فما هي القيود اللازمة لإثبات العمليات في دفاتر كل من المركز والفرع بما في ذلك إثبات خسارة الحريق.

20 ـ إذا كان رصيد حـ/ الفرع يقل عن رصيد حـ/ المركز بقيمة 1000 دينار ورصيد حـ/ البضاعة المرسلة للفرع 40 000 ورصيد حـ/ البضاعة الواردة من المركز 40 000 ـ ورصيد حـ/ تسوية الفرع (قبل التسويات الجردية) 2500 دينار فما هي القيود اللازمة لتسوية الفروق بين رصيدي المركز والفرع إذا علمت أن هناك بضاعة أرسلها المركز في نهاية السنة ولم يستلمها الفرع بعد وأن الفرع حصل ديون لصالح المركز قيمتها 3000 دينار لم تقيد بعد في دفاتر المركز (امتحانات كلية الاقتصاد).

21 ـ في السؤال السابق إذا كانت بضاعة آخر المدة في مخازن الفرع 4000 دينار فما هو القيد اللازم لاستبعاد الأرباح غير المحققة من بضاعة آخر المدة في ورقة عمل القوائم المجمعة.

22 ـ في السؤال رقم (20) اذكر قيود الاستبعاد الخاصة بالأرباح غير المحققة والبضاعة الواردة والمرسلة في ورقة عمل القوائم المجمعة.

23 ـ اكمل ورقة التسوية التالية الخاصة بالقوائم المجمعة مستخدماً المعلومات التي تليها: ـ

البيان	المركز	الفرع	استبعادات		أرصدة مجمعة
			منه	له	
بضاعة 1/1	6000	3000			
مشتريات	9000	4500			
بضاعة واردة	-	6000			
-	-	-			
-	-	-			
بضاعة آخر المدة لفرض الميزانية	-	-			
بضاعة مرسلة	7500	-			
تسوية الفرع	3000	-			
-	-	-			
-	-	-			
بضاعة آخر المدة لغرض قائمة الدخل	-	-			

معلومات إضافية: ـ

1 ـ بضاعة أول المدة بدفاتر الفرع تشتمل على أرباح غير محققة بقيمة 500 دينار.

2 ـ بضاعة آخر المدة في مخازن المركز 3000 وفي مخازن الفرع 2600 منها 600 مشتراة.

3 ـ هناك بضاعة بقيمة 4000 دينار أرسلها المركز ولم تصل الفرع بعد.

(من امتحانات كلية الاقتصاد)

24 ـ اختر الإجابة الصحيحة (من امتحانات كلية الاقتصاد)

1 ـ إذا ظهر رصيد حساب الفرع بقيمة 15000 دينار في حين أن رصيد حساب المركز ظهر بقيمة 12000 دينار فإن سبب الاختلاف هو : ـ

أ ـ إرسال بضاعة من المركز إلى الفرع لم تقيد بدفاتر الفرع.
ب ـ عدم إثبات أرباح الفرع في دفاتر المركز.
جـ ـ قيام الفرع بتحصيل ديون لصالح المركز وعدم إبلاغ المركز بذلك.
د ـ عدم قيام الفرع بإثبات نتيجة نشاط المركز في دفاتره.

2 ـ إذا لم تكن هناك عمليات تبادلية بين المركز والفرع خلال النصف الثاني من العام ورغم ذلك فإن رصيد حـ/ المركز يقل عن رصيد حـ/ الفرع فإن سبب الاختلاف هو : ـ

أ ـ رد الفرع البضاعة إلى المركز الرئيسي.
ب ـ عدم قيام المركز بإبلاغ الفرع عن الخسائر التي حققها المركز.
جـ ـ عدم إثبات المركز لخسائر الفرع في دفاتره.
د ـ عدم إثبات المركز أرباح الفرع في دفاتره.

3 ـ إذا كانت البضاعة ترسل إلى الفرع على أساس هامش دخل 20 ٪ من سعر التحويل وباستخدام الأرصدة التالية من دفاتر الفرع : ـ

بضاعة 1/1 17000 ـ بضاعة واردة 42500 ـ بضاعة 12/31 20000 ملخص الدخل (خسارة) 1500 ـ فإن الدخل الحقيقي للفرع هو : ـ
(أ) ـ 7900 ـ (ب) 9400 ـ (جـ) 6400 ـ (د) 7000.

الفَصْلُ الرَّابِع

الفروع الخارجية وعمليات التبادل الخارجي

الفروع الخارجية هي الفروع المستقلة التي تزاول نشاطها خارج الحدود الجغرافية لبلد المركز الرئيسي. وتحتفظ الفروع الخارجية بمجموعة دفترية مستقلة بنفس الطريقة التي تمت بها مناقشة الفروع المستقلة الداخلية.

والخلاف الوحيد هو أن الفرع الخارجي ملزم بحكم موقعه الجغرافي بالتعامل بعملة البلد الذي يعمل فيه، ويحتفظ الفرع في دفاتره بحساب للمركز الرئيسي تقيّد به العمليات التبادلية بين المركز والفرع حسب عملة بلد الفرع، ويقابل ذلك حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي وتقيّد به العمليات التبادلية حسب عملة بلد المركز والمشكلة التي تواجه المركز أو الفرع هي ضرورة تحويل العملة الأجنبية إلى العملة المحلية عند استلام أصل من الأصول أو تحويله معبراً عنه بعملة أجنبية ويتم التحويل على أساس سعر الصرف الجاري.

ومشكلة الصرف لا تقتصر على الفروع الخارجية فقط بل نصادفها أثناء عمليات الاستيراد والتصدير والإقتراض بعملات أجنبية وكذلك عند دراسة القوائم الموحدة للشركات القابضة والتابعة الخارجية. وسنتناول دراسة عمليات الاستيراد والتصدير أولاً ثم نناقش عمليات الفروع الخارجية بالتفصيل..

أسعار الصرف :

إذا كانت إحدى الشركات مدينة لشركة أجنبية بمبلغ من المال يدفع بالعملة

الأجنبية فإن قيمة هذا الدين بالعملة المحلية تتحدد عن طريق حاصل ضرب عدد وحدات العملة الأجنبية مضروباً في سعر الصرف الأجنبي ، وسعر الصرف يعبر عما تساويه عملة بلد ما بالنسبة لعملة بلد آخر في تاريخ معين . وتوجد طريقتان تتبعهما المصارف أو أسواق النقد للتعبير عن أسعار الصرف . الأولى وتعرف بالطريقة المباشرة وبموجبها يتم تحديد ما تساويه وحدة النقد الأجنبي مقدراً بالعملة المحلية، كأن يقال أن الجنيه الإسترليني يعادل (37899.) دينار ليبي أو أن الدولار الأميركي يعادل (29679.) دينار ليبي .

والثانية تعرف بالطريقة غير المباشرة وتبين مقدار ما تساويه العملة المحلية بالنسبة للعملة الأجنبية كأن يقال أن الدينار الليبي يعادل (2,577) جنيه استرليني أو أن الدينار الليبي يعادل (9,983) مارك ألماني .

ويمكن معرفة سعر الصرف المباشر من خلال سعر الصرف غير المباشر بأخذ مقلوب العدد فمثلاً الجنيه الإسترليني يعادل (38799.) دينار ليبي أو أن الدينار الليبي يعادل $\frac{1}{.38799} = 2,577$ جنيه استرليني .

والطريقة المباشرة هي الطريقة المفضلة في ليبيا ويستخدمها مصرف ليبيا المركزي في نشرته اليومية .

ويوجد في العادة نوعان من أسعار الصرف :

أ ـ سعر الصرف الجاري Spot Rate .

ب ـ سعر الصرف المقدم Forward Rate .

أ ـ سعر الصرف الجاري :

وهو السعر الذي يتم التعامل على أساسه في حالة شراء أو بيع العملة الأجنبية في يوم معين . وتعلن المصارف عادة عن سعرين يومياً أحدهما يسمى سعر الشراء والثاني سعر البيع ، وسعر الشراء هو السعر الذي يتم التعامل به عندما يتقدم عميل إلى المصرف بعملة أجنبية ويرغب في تحويلها إلى عملة

ليبية (أي سعر الشراء بالنسبة للمصرف) وسعر البيع هو السعر الذي يتم التعامل بموجبه عند بيع عملة أجنبية للجمهور لغرض التحويل للخارج أو الحصول على نقد أجنبي .

ب ـ سعر الصرف المقدم :

يحدث في كثير من البلدان الغربية أن يتم التعاقد في يوم معين على شراء أو بيع عملة أجنبية حسب سعر يتفق عليه في ذلك اليوم على أن يتم تسليم أو استلام العملة الأجنبية في المستقبل ، ويعرف هذا النوع من العقود بالعقود المستقبليةForward Contract وتستخدم كثيراً في أسواق النقد والمعادن الثمينة ، وأخيراً بدأ استخدامها في أسواق النفط ، ويعرف السعر المتفق عليه وقت التعاقد بالسعر المقدم ، وتختلف قيمته حسب مدة العقد . . .

المبحث الأول

عمليات الاستيراد والتصدير
Import-Export Transactions

تقوم الكثير من الشركات بعمليات استيراد من الخارج أو تصدير لمنتجات محلية إلى بلاد أخرى . ومن المعروف محاسبياً أن قيمة هذه الصادرات أو الواردات تسجل في دفاتر الشركة المصدرة أو المستوردة حسب العملة الوطنية للشركة ، وبمعنى أصح حسب عملة البلد الذي تزاول فيه نشاطها .

ونظراً للتقلبات العديدة في أسعار الصرف لعوامل اقتصادية وسياسية ، فإن أحد طرفي التعاقد سيتعرض للخسارة أو أن يحقق ربحاً نتيجة اختلاف سعر الصرف بين تاريخ نشوء الدين وتاريخ السداد أو التحصيل . فمثلاً إذا قامت شركة ليبية ببيع منتجات إلى شركة ألمانية وأن الدفع سيتم بالعملة الألمانية خلال شهرين ، فإن الطرف الليبي قد يتعرض لربح إذا ارتفع سعر المارك وقد يتعرض للخسارة إذا انخفض سعر المارك عن سعره يوم البيع ، أما إذا تم الاتفاق على أن يكون الدفع بالعملة الليبية فإن الطرف الألماني هو الذي سيتأثر بالتقلبات في سعر الصرف ، ويعني ذلك أن التغيرات في أسعار الصرف تؤثر في الطرف الذي يقوم بالدفع أو الاستلام بعملة أجنبية فقط .

والأمثلة التالية توضح كيفية القيود في حالة التعامل بالأجل مع الخارج :

مثال (1) :

في 1994/7/1 م باعت المؤسسة الوطنية للنفط كمية من النفط الخام لإحدى مصافي النفط في فرنسا وذلك على أساس دفع القيمة خلال خمسة عشر يوماً .

وقد بلغت المبيعات (16) مليون فرنك فرنسي . واتفق الطرفان على أن يكون الدفع بالعملة الفرنسية ، وكانت أسعار الصرف كالآتي :

في 94/7/1 م الفرنك = 03289. في تاريخ السداد الفرنك = 031560..

المطلوب :

إجراء قيود اليومية اللازمة في دفاتر المؤسسة الوطنية للنفط .

الحل :

يلاحظ أن الاتفاق ينص على أن يتم الدفع بالفرنك الفرنسي ، ولكن القيد في دفاتر الطرف الليبي لا بد وأن يكون بالعملة الوطنية على أساس سعر الصرف يوم البيع .

في 94/7/1 م

526240 من حـ/المدينين (عملات أجنبية)

526240 إلى حـ/المبيعات

مبيعات آجلة لشركة فرنسية بمبلغ (16) مليون فرنك بسعر 03289. في

تاريخ السداد:

من مذكورين

504960 حـ/المصرف

21280 حـ/خسائر عملات أجنبية

526240 إلى حـ/المدينين (عملات أجنبية)

ويلاحظ أن المؤسسة عند استلامها لقيمة الدين قد استلمت 16 مليون فرنك وهي تعادل في هذا التاريخ مبلغ(16000000 × 031560.) = 504960 دينار ليبي وهي أقل من القيمة المسجلة في الدفاتر ويعتبر الفرق خسائر عملات أجنبية نتيجة انخفاض سعر الفرنك .

مثال (2) :

قامت الشركة الوطنية للمواشي واللحوم ببيع كمية من الجلود إلى شركة

سعودية وقد بلغت قيمتها (600,000) دينار ليبي . وقد اتفق الطرفان على أن يتم الدفع خلال ثلاثون يوماً وبالعملة الليبية . وقد كانت أسعار الصرف يوم البيع ويوم السداد كالآتي :

يوم البيع : الريال السعودي = 08126. دينار.
يوم السداد : الريال السعودي = 08012. دينار.

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر الشركة الوطنية .

الحل :

في تاريخ الفاتورة (البيع)

600000 من حـ/المدينين

600000 إلى حـ/المبيعات

مبيعات آجلة لشركة سعودية

في تاريخ السداد :

600000 من حـ/المصرف

600000 إلى حـ/المدينين

تحصيل قيمة الدين بالعملة الليبية .

ويلاحظ هنا أن العملية لم يترتب عليها فروق في سعر الصرف لأن قيمة فاتورة البيع محررة بالعملة الوطنية ولا داعي لعملية التحويل من عملة إلى أخرى .

مثال (3) :

قامت الشركة العربية للمنسوجات باستيراد كمية من الملابس من إيطاليا بلغت قيمتها (65) مليون ليرة . وقد اتفق الطرفان على أن يكون الدفع بالليرة الإيطالية خلال فترة أسبوعين من استلام البضاعة . وقد كان سعر الصرف يوم الشراء ويوم السداد كالآتي :

يوم الشراء : 1000 ليرة إيطالية = 15093. دينار.
يوم السداد : 1000 ليرة إيطالية = 14850. دينار.

المطلوب :

قيد العمليات في دفاتر الشركة العربية .

الحل :

القيد في تاريخ الشراء :

9810.45 من حـ/المشتريات

9810.45 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

شراء بضائع على الحساب من إيطاليا سعر الصرف 1593. دينار لكل 1000 ليرة.

القيد في تاريخ السداد :

9810.45 من حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

إلى مذكورين

9652.500 حـ/المصرف

157.95 حـ/أرباح عملات أجنبية .

ويلاحظ هنا أنه قد ترتب على انخفاض سعر صرف الليرة أن أصبح في الإمكان شراء الكمية المطلوبة منها بثمن أقل وينتج عن ذلك أرباح عملات أجنبية .

مثال (4) :

قامت شركة الأسواق باستيراد كمية من زيت الزيتون من جمهورية تونس بلغت قيمتها 15000 دينار ليبي ويتم الدفع بعد 3 أشهر بالعملة الليبية .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر شركة الأسواق .

الحل :

يوم الشراء : 15000 من حـ/المشتريات

15000 إلى حـ/الدائنون

يوم السداد : 15000 من حـ/الدائنون

15000 إلى حـ/المصرف

ويلاحظ هنا أيضاً أنه لا توجد فروق سعر صرف لأن الدفع بالعملة المحلية .

معالجة فروق سعر الصرف :

لاحظنا في الأمثلة السابقة أنه في حالة الاتفاق على دفع الديون أو تحصيلها بعملة أجنبية قد تكون هناك أرباح أو خسائر نتيجة تغير أسعار الصرف خلال فترة الإئتمان الممنوحة وتعالج فروق الصرف هذه بإحدى طريقتين :

أ ـ أن تعتبر فروق الصرف جزءاً مكملاً لعمليات التعاقد One-Transaction Perspective ويعني ذلك أن عمليات الشراء أو البيع التي تتحدد قيمتها بعملة أجنبية تعتبر عمليات غير تامة حتى يتم تحديد المقابل بالعملة المحلية لقيمة الدين وقت تسويته . وينتج عن ذلك أن فروق الصرف من ربح أو خسارة تعتبر تعديلاً لقيمة المشتريات أو المبيعات ، فترتفع تكلفة المشتريات في حالة خسائر سعر الصرف وتنخفض في حالة الأرباح . ويحدث العكس بالنسبة للمبيعات ، إذ ينخفض إيراد المبيعات بقيمة الخسائر في العملات الأجنبية ويرتفع بقيمة الأرباح .

ويرى مؤيدو هذه الطريقة أن القيمة النهائية للدين مقاسة بالعملة المحلية لا يمكن معرفتها بالضبط إلاّ عند سداد أو استلام الدين وبذلك فإن كل التغيرات في أسعار الصرف هي جزء من عملية التعاقد .

مثال (5) :

في 93/10/1 م تعاقدت شركة الألعاب مع شركة كندية على شراء كمية من

الأدوات الرياضية وألعاب الأطفال بلغت قيمتها 100,000 دولار كندي ويتم الدفع خلال ستون يوماً بالعملة الكندية وقد كانت أسعار الصرف كالآتي :

93/10/1 : الدولار = 21621. دينار

93/12/1 : الدولار = 21715. دينار

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر شركة الألعاب على أساس أن الدفع قد تم في 1993/12/1 م .

الحل :

93/10/1 م (تاريخ الشراء)

21621 من حـ/المشتريات

21621 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

شراء على الحساب من شركة كندية بسعر صرف 21621.

93/12/1 م من مذكورين

94 حـ/المشتريات

21621 حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

21715 إلى حـ/المصرف

ويلاحظ أن سعر الصرف للدولار الكندي قد ارتفع يوم السداد وترتب على ذلك أن ارتفعت قيمة الدين بمبلغ 94 دينار. وتعتبر هذه العملية خسارة في سعر الصرف وتحمل على حساب المشتريات باعتبارها جزء من تكلفة الشراء حسب هذه الطريقة.

ب ـ أن تعتبر فروق سعر الصرف عمليات مالية منفصلة : Tow-Transaction Perspective ويعني ذلك أن عمليات الشراء أو البيع قد تحددت قيمتها بمجرد انتقال ملكية الأصل (أي وقت حدوث الشراء أو البيع) . وإن التغير في سعر الصرف يرجع إلى التأخير في عمليات السداد وهي أمور مالية لا

علاقة لها بتكلفة المشتريات أو بإيراد المبيعات ، وهذه الاختلافات هي نوع من أنواع المصروفات أو الإيرادات الأخرى ويجب إظهارها منفصلة في قائمة الدخل في السنة التي حدثت فيها :

وإذا طبقنا هذه الطريقة على المثال السابق نجد ما يلي :

القيد في : 10/1

21621 من حـ/المشتريات

21621 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

94 من حـ/خسائر عملات أجنبية

94 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

12/1

21715 من حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

21715 إلى حـ/المصرف

ويلاحظ أن الفارق الوحيد هو أن خسائر العملات الأجنبية لم تضاف إلى قيمة المشتريات بل اعتبرت ضمن المصروفات المالية وتظهر في قائمة الدخل في بند مستقل .

معالجة الديون بعملات أجنبية في تاريخ إعداد الميزانية :

إذا كانت هناك ديون مستحقة للشركة أو على الشركة بعملة أجنبية ولم تسوى حتى تاريخ إعداد القوائم المالية ، فإن هذه الديون يجب تحديد ما يقابلها من عملة محلية على أساس سعر الصرف في تاريخ الميزانية ، ويعتبر الفرق بين قيمة الدين الظاهرة في الدفاتر وقت حدوث البيع أو الشراء (أو أي وقت آخر تم فيه التعديل) والقيمة التي تم تحديدها في تاريخ الميزانية ، ربح أو خسارة عملات أجنبية . وتتوقف معالجة هذه الخسارة على الطريقة المتبعة في معالجة فروق سعر الصرف التي تمت مناقشتها في الفقرة السابقة .

وسنقوم بتطبيق المثال التالي على الطريقة الثانية وهي التي سنأخذ بها :

مثال (6) :

في 93/12/15 م قامت شركة المصنوعات الجلدية بتصدير كمية من الأحذية إلى النمسا بلغت قيمتها 50,000 دينار ليبي على أن تسدد القيمة خلال ستون يوماً من تاريخ فتح الاعتماد وبالجنيه الاسترليني . وقد كان سعر الصرف يوم البيع 35600. دينار ليبي بينما بلغ سعر الصرف يوم السداد (94/2/15) 35700. .

مع العلم بأن سعر الصرف في تاريخ إعداد الميزانية 93/12/31 م كان 35200. دينار ليبي .

المطلوب :

إعداد القيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة .

الحل :

في 12/15

50,000 من حـ/المدينين (عملات أجنبية)

50,000 إلى حـ/المبيعات

مبيعات آجلة لشركة نمساوية تسدد بالجنيه الاسترليني قيمتها 140449.430 جنيه .

في 12/31

561.801 من حـ/خسائر عملات أجنبية

561.801 إلى حـ/المدينين (عملات أجنبية)

يلاحظ أن قيمة الدين بالجنيه الاسترليني بلغت في تاريخ البيع 140449,430 جنيه إسترليني ويقابلها بالعملة الليبية مبلغ 50,000 دينار ليبي . وفي تاريخ الميزانية تجد أن الدين بالعملة الليبية قد أصبحت 49438.199 (140449.430 × 35200.) أي أن هناك خسائر عملات أجنبية بمبلغ 50.000 - 49.438.199 = 561.801 .

في 84/2/15 م

702.247 من حـ/المدينين (عملات أجنبية)

702.247 إلى حـ/أرباح عملات أجنبية (35700. – 35200.)

نتيجة لارتفاع سعر الجنيه الاسترليني من 35200. في تاريخ إعداد الميزانية إلى 35700 في تاريخ السداد فإن الشركة تكون قد حققت أرباح عملات أجنبية قيمتها 140449,43 × (35700. - 35200.):

12/15 التحصيل :

50140,446 من حـ/المصرف

50140,446 إلى حـ/المدينين (عملات أجنبية)

ملاحظات :

1 ـ تحديد أرباح سعر الصرف

قيمة الدين يوم البيع	50,000
قيمة الدين يوم التحصيل	50,146.446
الأرباح :	146.446

بيانها كالآتي :

خسائر في تاريخ الميزانية :	561.801 (1404490430 × «35600. – 35200.»)
أرباح يوم السداد :	702.247 (1404490430 × «35700. – 35200.»)
الأرباح النهائية :	141.446

2 ـ إذا اتبعنا الطريقة الأولى وهي اعتبار فروق سعر الصرف جزءاً مكملاً للعقد فإن أرباح أو خسائر سعر الصرف (العملات الأجنبية) تزيد أو تخفض المبيعات فمثلاً يكون القيد يوم 12/31 كالآتي :

561,801 من حـ/المبيعات

561,801 إلى حـ/المدينين

وكذلك الحال لأرباح العملات يوم السداد إذ تؤدي إلى زيادة إيراد المبيعات في 84 م

التعاقد على شراء أو بيع عملات أجنبية مستقبلاً :

Forward Exchange Contract :

رأينا في الأمثلة السابقة أن المشروع قد يتعرض لخسائر في أسعار صرف العملات الأجنبية عند سداده لديونه أو استلامه لها . وتلجأ الكثير من المشروعات في بعض البلدان التي تتعامل في أسواق النقد بهذا النوع من العقود إلى التأمين بغرض تقليل الخسائر أو تلافيها . ويتم ذلك عن طريق التعاقد مع مؤسسات النقد الأجنبي على شراء (بيع) عملات أجنبية بسعر يتفق عليه في تاريخ التعاقد (يسمى سعر مقدم) على أن يتم استلام (تسليم) العملة الأجنبية في تاريخ لاحق . وفي العادة فإن السعر المقدم يختلف عن السعر الجاري وهو في العادة أعلى منه . ويعتبر الفرق بين السعر المقدم والسعر الجاري إما علاوة أو خصم وهو في الحالتين يعتبر بمثابة مصروف بالنسبة للشركة وإيراد بالنسبة لمؤسسة النقد الأجنبي . ويمكن النظر إلى مصروف عقود شراء العملات الأجنبية (علاوة شراء أو خصم بيع) على أنها تأمين ضد أخطار التقلبات في أسعار الصرف ويمكن من خلالها معرفة قيمة الدين بالعملة المحلية في تاريخ الشراء والبيع .

وتوجد عدة أنواع من التعاقد المستقبلي يمكن تصنيفها في مجموعتين :

أ ـ عقود تغطية Hedging .

ب ـ عقود مضاربة Speculation .

وتنقسم عقود التغطية إلى نوعين أساسيين هما :

1 ـ عقود تغطية الديون مقابل عملات أجنبية

Hedging Receivable or Payable.

2 ـ عقود تغطية التزام عملة أجنبية Hedging Commitment

وسنناقش عقود التغطية بشيء من الاختصار تاركين المشاكل المترتبة عليها وعقود المضاربة إلى مجالات أخرى .

أولاً : عقود تغطية الديون القائمة

رأينا في الأمثلة السابقة أن الشركات قد تتعاقد على الشراء من الخارج على الحساب (فترة آجل) أو على البيع لشركات أجنبيةمقابل دفع (أو استلام) المستحق بعد فترة بعملة أجنبية . وقد تتعرض الشركة للخسائر نتيجة التقلبات في سعر الصرف . ولكي تتفادى الشركة هذه الخسائر فإنها تقوم بالتعاقد يوم استلام البضاعة (أو يوم البيع) على شراء نقد أجنبي بسعر يتفق عليه (السعر المقدم) في ذلك اليوم .

فمثلاً لو أن شركة ما قامت بشراء بضاعة على الحساب من اليابان بلغت قيمتها 1,000,000 ين ياباني على أن تسدد القيمة خلال ثلاثة أشهر ، فإذا كان سعر الصرف عند السداد 12150. لكل 100 ين فإن الشركة يمكنها سداد الدين مقابل دفع مبلغ 1215 دينار ولكن إذا ارتفع سعر الصرف للينّ بحيث أصبح 12280. دينار لكل 100 ين فإن الدين يسلتزم مبلغ 1228 دينار لكي يسدد. ويمكن للشركة تلافي هذه الخسارة بأن تقوم بشراء عدد 1,000,000 ين ياباني يوم الشراء أي بسعر 12150 دينار لكل 100 ين ، ولكن ذلك من شأنه تجميع مبلغ 1215 دينار لمدة 90 يوماً وتعتبر العملية كما لو كانت مشتريات نقدية أو اعتماد يدفع عند وصول البضاعة .

والبديل الآخر هو التعاقد مع أحد المصارف في يوم الشراء على شراء عملة يابانية بسعر يتفق عليه وليكن 12170. دينار لكل 100 ين على أن تسلم للشركة بعد 90 يوماً وهو ميعاد دفع القيمة المتفق عليها مع المصرف . ونجد في هذه الحالة أن الشركة ستحصل بعد 90 يوما على العملة اليابانية المطلوبة مقابل 1217 دينار وأن الخسارة الوحيدة للشركة هو علاوة (خصم) عقود شراء العملة الأجنبية وقدره : $\frac{1,000,000}{100}$(1217. - 1215.) = 2 دينار .

وهو مصروف معلوم منذ البداية كثمن ضد تقلبات الأسعار . وتستهلك قيمة العلاوة (الخصم) خلال فترة العقد بالكيفية التي تستهلك بها علاوة أو خصم إصدار السندات .

والمثال التالي يبين المعالجة المحاسبية لعقود تغطية الديون :

مثال (7) :

حدثت العمليات التالية في دفاتر شركة ليبية :

1 ـ في 93/12/16 م استلمت بضاعة بموجب اعتماد مستندي قيمته 100,000 مارك ألماني ويعطى مهلة للدفع خلال 45 يوماً من تاريخ الاستلام .

2 ـ أسعار الصرف كانت كالآتي :

تاريخ الشراء 93/12/16 : مارك واحد = 09967. دينار.

تاريخ الميزانية : 93/12/31 م مارك واحد = 10012. دينار.

تاريخ السداد 94/1/30 مارك واحد = 098100. دينار.

3 ـ قامت الشركة في يوم الشراء (استلام البضاعة) بالتعاقد مع أحد المصارف على شراء عملة ألمانية 100,000مارك في 94/1/30 م بسعر مقدم 10010. دينار لكل مارك.

المطلوب :

قيد العمليات السابقة .

الحل :

تمهيد :

يلاحظ أن عقد شراء العملة الأجنبية هو من عقود التنفيذ. ويرى البعض أن هذه العقود لا تستحق القيد في الدفاتر عند التعاقد وأن قيمة مصروف عقود شراء العملة الأجنبية فقط هو الذي يستحق التسجيل. ولكننا سنقوم بقيد العقد على اعتبار أن هذا العقد يمثل منفعة اقتصادية تتمثل في

الحصول على نقد أجنبي وهو بذلك يعتبر أصلاً ومن جهة أخرى هناك مسئولية اقتصادية تتمثل في دفع عملات أجنبية أو ما يقابلها بالعملة المحلية. أضف إلى ذلك أنه في كثير من البلدان التي تتعامل بهذا النوع من العقود تكون للعقد قيمة سوقية يمكن بيعها أو رهنها.

القيود المحاسبية : في 93/12/16 م.

1 - 9967 من حـ/المشتريات
9967 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

2 - 9967 من حـ/عقود تحت التحصيل (عملات أجنبية)
43 من حـ/علاوة عقود شراء عملات أجنبية
10010 إلى حـ/عقود تحت الدفع.

ويلاحظ أن عقود تحت التحصيل قد ميزت بعملات أجنبية وأن قيمتها تتحدد بقيمة العملة الأجنبية في ذلك التاريخ حسب السعر الجاري 100,000 × 09967.، بينما ميزت عقود تحت الدفع بالعملة المحلية لأن قيمتها تمثل القيمة المتفق على دفعها عند التعاقد حسب السعر المقدم.

وفي تاريخ الميزانية يتم احتساب التغير في سعر الصرف وتأثيره على حساب الدائنون (عملات أجنبية) كما سبق وأن بيّنا في الفقرة السابقة. ويتم أيضاً احتساب أثر التغير في سعر الصرف على عقود تحت التحصيل (عملات أجنبية) ويقاس بالفرق بين سعر الصرف الجاري يوم التعاقد والسعر الجاري في تاريخ الميزانية (10012. 09967.) كما يتم استهلاك علاوة عقود الشراء.

قيود 93/12/31 م:

٣ - 45 من حـ/خسائر عملات أجنبية
45 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)
تأثير ارتفاع سعر الصرف على حساب الدائنون (عملات أجنبية)
وقد تم احتسابها كالآتي : 100,000 × (10012. – 09967.)

4 - 14.3 من حـ/استهلاك علاوة عقود شراء ($43 \times \frac{15}{45}$)
14.3 إلى حـ/علاوة عقود شراء عملات أجنبية
استهلاك علاوة عقود الشراء لمدة 15 يوماً.

5 - 45 من حـ/عقود تحت التحصيل (عملات أجنبية).
45 إلى حـ/أرباح عملات أجنبية

لبيان تأثير ارتفاع سعر الصرف على عقود تحت التحصيل إذ نجد أن قيمة العملة الأجنبية مقدرة بالعملة المحلية قد ارتفعت قيمتها من 9967 في تاريخ التعاقد إلى 10012 دينار في تاريخ الميزانية. ويلاحظ أيضاً أن الخسارة في سعر الصرف في حسابات الدائنون (عملات أجنبية) قد تم إلغائها عن طريق أرباح العملات الأجنبية نتيجة عقود تحت التحصيل وأن المصروف الوحيد الذي يؤثر في سنة 93 م هو استهلاك مصروف عقود الشراء.

ويمكن دمج القيدين (3) و (5) في قيد واحد بدلاً من إظهار أ، خ العملات الأجنبية.

القيود في 94/2/1 م :

6 - 202 من حـ/الدائنون (عملات أجنبية)
202 إلى حـ/أرباح (عملات أجنبية)

بيان أثر التغير في سعر الصرف من تاريخ الميزانية 10012 وحتى تاريخ السداد 098100 ويحسب كالآتي 100,000 ×(10012. – 09810.)، إذ ينتج عن ذلك انخفاض في قيمة الدائنون بالعملة المحلية.

7 - 202 من حـ/خسائر عملات أجنبية
202 إلى حـ/عقود تحت التحصيل (عملات أجنبية)

بيان أثر التغير في سعر الصرف على عقود العملات الأجنبية.

8 - 28.7 من حـ/استهلاك علاوة عقود شراء عملات ($43 \times \frac{30}{45}$)
28.7 إلى حـ/علاوة عقود شراء عملات أجنبية
استهلاك علاوة عقود الشراء لمدة ثلاثون يوماً.

9 ـ 10010 من حـ/عقود تحت الدفع
10010 إلى حـ/النقدية
دفع قيمة المتفق عليها في العقد للمصرف .

10 ـ 9810 من حـ/عملات أجنبية
9810 إلى حـ/عقود تحت التحصيل (عملات أجنبية)
استلام 100,000 مارك ألماني عندما كان سعر الصرف 098100 .

11 ـ 9810 من حـ/الدائنون (عملات أجنبية)
9810 إلى حـ/عملات أجنبية
تحويل العملة الأجنبية إلى المصدر .

ويمكن استخدام تغطية الديون في حالة وجود شركات تابعة في بلدان أجنبية وكذلك في حالة الفروع الأجنبية إذ أن الديون التي على الفرع أو الشركة التابعة وكذلك الديون المستحقة للفرع أو الشركة التابعة تكون عرضة للتقلبات في أسعار الصرف .

ثانياً : عقود تغطية التزام عملة أجنبية (التزام مستقبلي)

لو رجعنا إلى مثالنا السابق لرأينا أن عملية الشراء (شراء بضاعة أو أي أصل آخر) أو عملية البيع قد تم قيدها في الدفاتر يوم استلام البضاعة وهو ما يعني انتقال الملكية إلى المشتري . ولكن قد يحدث أن تتعاقد إحدى الشركات مع مورد أجنبي في تاريخ معين على شراء أو بيع بضائع في تاريخ لاحق على أن يحدد السعر في تاريخ الاتفاق ، ففي هذه الحالة فإن أي تغير في أسعار الصرف خلال الفترة من تاريخ الاتفاق إلى تاريخ وصول البضاعة يعتبر جزءاً من ثمن هذه البضاعة بدلاً من إظهاره مستقلاً .

فلو فرضنا أن إحدى الشركات تعاقدت في أول يونيو مع شركة نمساوية على شراء بضاعة بمبلغ 10000 شلن وكان سعر الصرف 1.4304 لكل 10 شلن فإن القيد عند الاستلام سيكون :

1430.400 من حـ/المشتريات $(10,000 \times \frac{1.4304}{10})$
1430.400 إلى حـ/الدائنون (عملات أجنبية)

ويمكن للشركة أن تقوم بتغطية ضد تقلبات الأسعار التي قد تحدث بعد تاريخ التعاقد رغم أن خسائر أو أرباح العملات لا تعالج بصفة منفردة .

وتختلف المعالجة المحاسبية لهذه الحالة عن الحالة السابقة من حيث أن العلاوة أو الخصم لا تستهلك خلال فترة العقد بل تضاف إلى التكلفة أو تخصم من الإيراد وكذلك الأمر بالنسبة لأرباح أو خسائر سعر الصرف إذ تؤجل حتى وصول البضاعة أو إرسالها وتحمل عليها . وللتفرقة بين هذين النوعين ، فإن عقد التغطية يعتبر عقد تغطية التزام محدد إذا توافرت فيه الشروط التالية :(1)

1 ـ إن مدة عقد التغطية تبدأ من تاريخ التعاقد على الشراء أو البيع وحتى وصول البضاعة .

2 ـ إن العملة المتفق على شرائها أو بيعها هي نفس العملة المستخدمة في عقد الشراء أو البيع .

٣ ـ إن عقد التغطية غير قابل للإلغاء .

وبذلك فإن العقد لا يعتبر من عقود تغطية التزام عملة أجنبية إذا امتدت مدة العقد إلى ما بعد تاريخ وصول البضاعة أو أن قيمة العقد تفوق قيمة البضاعة .

والمثال التالي يبين المعالجة المحاسبية لعقود تغطية التزام عملة أجنبية .

مثال (8) :

تمت العمليات التالية في دفاتر شركة المؤسسة الوطنية للنفط :

1 ـ في 93/11/1 م تعاقدت المؤسسة مع شركة ألمانية على بيع كمية من

---

(1) FASB Statement No. 20 «Accounting for Forward Exchange Contracts» 1977,p.5 .

النفط الخام تبلغ قيمتها 100,000 مارك ألماني وتسلم بعد 90 يوماً ، وقد كان سعر الصرف يوم التعاقد 11000. دينار ليبي لكل مارك .

2ـ في نفس التاريخ تعاقدت المؤسسة مع أحد المصارف على بيع العملة الأجنبية تسلم بعد 90 يوماً وبسعر مقدم 10900. دينار ليبي لكل مارك .

3 ـ بلغ سعر الصرف يوم إعداد الميزانية 93/12/31 م 108. دينار لكل مارك .

4 ـ بلغ سعر الصرف للمارك في تاريخ استلام العملة 94/1/31 م 1095. دينار ليبي .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في الدفاتر .

تمهيد :

لاحظ أن البضاعة لم تسلم بعد في 11/1 ولكن هناك التزام ببيع عملة أجنبية ولذلك يعتبر هذا العقد من عقود التزام عملة أجنبية .

الحل :

القيود في 11/1

من مذكورين

1 ـ 10900 حـ/عقود تحت التحصيل (عملة محلية)

100 حـ/خصم عقود بيع عملات أجنبية

11000 إلى حـ/عقود تحت الدفع (عملات أجنبية)

ويلاحظ هنا أن عقود تحت التحصيل ميزت بعملة محلية لأننا سنقوم ببيع العملة الأجنبية مقابل الحصول على العملة المحلية، وأن عقود تحت الدفع ميزت بعملات أجنبية لأن الالتزام هو إعطاء هذه العملة الأجنبية . يلاحظ أيضاً أن عملية البيع لم تسجل بعد لأن البضاعة لم تسلم إلى الطرف الثاني .

القيود في 12/31

2 ـ 200 من حـ/عقود تحت الدفع (عملات أجنبية)

200 إلى حـ/أرباح عملات أجنبية مؤجلة

يلاحظ أن الانخفاض في سعر العملة الأجنبية يعتبر بمثابة أرباح بالنسبة للمؤسسة إذ أن قيمة العملة الأجنبية المباعة بالعملة المحلية كانت مقومة بمبلغ 11000. دينار في تاريخ التعاقد والآن بلغت قيمتها 100 000 × 108000. = 10800 دينار أي انخفضت قيمة الالتزام بالدفع . ويلاحظ أن الأرباح تعتبر مؤجلة إلى حين إتمام عملية البيع .

القيود في 94/1/31 م

3 ـ 150 من حـ/خسائر عملات أجنبية مؤجلة

150 إلى حـ/عقود تحت الدفع (عملات أجنبية)

ترتب على ارتفاع سعر المارك خسائر في العملة نتيجة لارتفاع القيمة المعادلة بالعملة المحلية للعملة المباعة .

4 ـ 10900 من حـ/النقدية

10900 إلى حـ/عقود تحت التحصيل (عملة محلية)

استلام قيمة العملة المباعة بالسعر المتفق عليه .

5 ـ 10950 من حـ/المدينين (عملات أجنبية)

10950 إلى حـ/المبيعات

تسجيل المبيعات حسب السعر الجاري في تاريخ البيع .

6 ـ 10950 من حـ/عملات أجنبية

10950 إلى حـ/المدينين (عملات أجنبية)

تحصيل قيمة المبيعات بالعملة الأجنبية .

7 ـ 10950 من حـ/عقود تحت الدفع (عملات أجنبية)

10950 إلى حـ/عملات أجنبية

تحويل العملة الأجنبية إلى المصرف حسب العقد .

8 ـ من مذكورين

50 حـ/أرباح عملات أجنبية مؤجلة

50 حـ/المبيعات

100 إلى حـ/خصم عقود بيع عملات أجنبية

إقفال مصروف عقود الشراء وصافي الأرباح المؤجلة في حساب المبيعات ، وتصبح قيمة المبيعات كالآتي :

قيمة المبيعات حسب السعر الجاري :	10950
+ أرباح العملات الأجنبية (صافي)	50
	11000
– خصم عقود البيع	100
	10900

المبحث الثاني

الفروع الخارجية

لا تختلف المعالجة المحاسبية للفروع الخارجية عن تلك التي تمت مناقشتها عند دراسة الفروع المستقلة الداخلية . ويحتفظ الفرع في دفاتره بحساب للمركز الرئيسي تدون به كافة العمليات التبادلية بين المركز والفرع بما في ذلك إقفال نتيجة نشاط الفرع في حساب المركز الرئيسي وبالطريقة المعتادة مستخدماً في ذلك العملة الأجنبية (عملة البلد الذي يعمل به الفرع) .

كما يحتفظ المركز الرئيسي في دفاتره بحساب للفرع تقيد به العمليات التبادلية مع الفرع وبعملة بلد المركز الرئيسي . ونظراً لاختلاف العملتين فإنه لا يمكن إجراء المطابقة بين رصيدي المركز والفرع بالطريقة التي تناولناها عند دراسة الفروع المستقلة . فلقد رأينا عندما يعمل كل من المركز والفرع في نفس البلد أن رصيد حساب المركز في دفاتر الفرع لا بد وأن يتساوى مع رصيد حساب الفرع في دفاتر المركز وأن أي اختلاف بين الرصيدين قد يشير إلى وجود أخطاء أو أن هناك عملية قد تم قيدها في دفاتر أحد الأطراف ولم تسجل في دفاتر الطرف الثاني . أما في حالة الفروع الخارجية فإنه لا يمكن استخدام هذه الطريقة . وهنا فإن المركز يطلب من الفرع تزويده بحساب مفصل لكل العمليات التي حدثت بينه وبين المركز ، كما أن المركز يقوم بتزويد حساب الفرع بخانتين إحداهما بالعملة المحلية (عملة بلد المركز) والأخرى بالعملة الأجنبية (عملة بلد الفرع) ليسهل المطابقة كما هو موضح في شكل (1).

ونظراً لأن العمليات التبادلية تقتصر في غالب الأحوال (وليس دائماً) على عمليات البضاعة الواردة والبضاعة المرسلة فإن الكثير من الشركات الكبرى تقوم

بتخصيص حسابين وسيطين للعمليات النقدية إحداهما للنقدية الواردة (دفعات واردة) من المركز (أو من الفرع) والثاني للنقدية المرسلة (دفعات مرسلة) إلى المركز (أو إلى الفرع) وذلك حتى يسهل مطابقة النقدية الواردة من المركز في دفاتر الفرع مع النقدية المرسلة للفرع في دفاتر المركز، وكذلك الأمر بالنسبة للنقدية المرسلة للمركز. وتقيد هذه الحسابات الوسيطة في تسهيل ترجمة أرصدة حسابات الفروع بغرض إعداد القوائم المجمعة للمركز والفرع والتي سنتناولها فيما بعد، ثم تقفل هذه الحسابات الوسيطة في حسابي المركز والفرع.

ونمسك هذه الحسابات في دفاتر المركز بحيث تزود بخانة للعملة الأجنبية إضافة إلى العملة المحلية كما تم في شكل (2).

ويتعرض الفرع الخارجي لمشكلة أسعار الصرف عند قيامه بالعمليات التبادلية مع المركز وذلك في حالة استلامه لأصول مقومة بعملة بلد المركز الرئيسي أو إرساله الأصول إلى المركز مقومة بعملة غير عملة بلد الفرع كما سنرى في المثالي التالي :

حـ / الفـرع

عملة محلية	عملة أجنبية		عملة محلية	عملة أجنبية	

شكل رقم (1)

حـ / دفعات نقدية مرسلة للفرع

عملة محلية	عملة أجنبية		عملة محلية	عملة أجنبية	

شكل رقم (2)

مثال (9) :

قامت إحدى الشركات بإنشاء فرع لها في بلد آخر وتعرف العملة في بلد المركز بالمجيدي بينما تعرف العملة في بلد الفرع بالبارة وقد تمت العمليات التالية في دفاتر الفرع :

1 ـ في 1/1 أرسل المركز إلى الفرع حوالة بقيمة 15000 بارة وقد كان سعر الصرف عند شراء الحوالة 1.70 مجيدي / بارة.

2 ـ قام الفرع بشراء مبنى بقيمة 60000 بارة ، دفع منها 12000 بارة نقداً والباقي على الحساب وذلك عندما كان سعر الصرف 1.71 مجيدي/بارة.

3 ـ اشترى الفرع أثاث من السوق المحلي بمبلغ 2400 بارة في وقت كان فيه سعر الصرف 1.69 مجيدي/بارة ودفعت القيمة نقداً .

4 ـ اشترى الفرع بضاعة من السوق المحلي على الحساب بمبلغ 15000 بارة .

5 ـ أرسل المركز إلى الفرع بضاعة قيمتها 51000 مجيدي مقدرة بثمن التكلفة . وكان سعر الصرف 1,70 مجيدي/بارة .

6 ـ أرسل المركز إلى الفرع حوالة بقيمة 16700 مجيدي وقد كان سعر الصرف عند إيداع الفرع للحوالة في حسابه 1,67 مجيدي/بارة .

7 ـ بلغت مبيعات الفرع 30,000 بارة على الحساب .

8 ـ قام الفرع بتحصيل مبلغ 20,000 بارة من ديونه .

9 ـ دفع الفرع مصروفات مختلفة بلغت 10,000 بارة .

10 ـ قام الفرع بتحويل نقدية إلى المركز قيمتها 10,000 بارة وقد كان سعر الصرف عند إيداع القيمة في المصرف (بلد المركز) 1,68 مجيدي/بارة .

11 ـ هناك فوائد مستحقة لم يدفعها الفرع تبلغ قيمتها360 بارة وبلغ أقساط الاستهلاك للأصول الثابتة المشتراة 200 بارة ، 100 بارة للمباني والأثاث على الترتيب . البضاعة الباقية 30,000 بارة منها 10,000 مشتراة من الغير .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر الفرع والمركز .

الحل :

رقم العملية	دفاتر الفرع (بارة)	دفاتر المركز (مجيدي)
1 ـ	15000 من حـ/النقدية 15000 إلى حـ/دفعات واردة من المركز	25500 من حـ/دفعات مرسلة للفرع 25500 إلى حـ/النقدية (1,7 × 15000)

2ـ	60000 من حـ/المباني إلى مذكورين 12000 حـ/النقدية 48000 حـ/الدائنون	لا يوجد
3 ـ	2400 من حـ/الأثاث 2400 إلى حـ/ النقدية	لا يوجد
4 ـ	15000 من حـ/المشتريات 15000 إلى حـ/الدائنون	لا يوجد
5 ـ	30000 من حـ/بضاعة واردة 30000 إلى حـ/المركز (1,7 ÷ 51000)	51000 من حـ/الفرع 51000 إلى حـ/بضاعة مرسلة
6 ـ	10000 من حـ/النقدية 10000 إلى حـ/دفعات واردة من المركز	16700 من حـ/دفعات مرسلة للفرع 16700 إلى حـ/النقدية
7 ـ	30000 من حـ/المدينين 30000 إلى حـ/المبيعات	لا يوجد
8 ـ	20000 من حـ/النقدية 20000 إلى حـ/المدينين	لا يوجد
9 ـ	10000 من حـ/مصروفات مختلفة 10000 إلى حـ/النقدية	لا يوجد
10 ـ	10000 من حـ/دفعات مرسلة إلى المركز 10000 إلى حـ/النقدية	16800 من حـ/النقدية 16800 إلى حـ/دفعات واردة من الفرع (1,68 × 10000)

رقم العملية	دفاتر الفرع	دفاتر المركز
11 -	360 من حـ/مصروف فوائد	
	360 إلى حـ/فوائد مستحقة	
	200 من حـ/مصروف استهلاك مباني	لا يوجد
	200 إلى حـ/مجمع استهلاك مباني	
	100 من حـ/ مصروف استهلاك أثاث	
	100 إلى حـ/ مجمع استهلاك أثاث	

ثم يقوم الفرع باستكمال قيود الإقفال في دفاتره كالآتي :

30,000 من حـ/بضاعة آخر المدة

30,000 إلى حـ/ملخص الدخل

ــــــ إقفال بضاعة آخر المدة .

30,000 من حـ/المبيعات

30,000 إلى حـ/ملخص الدخل

ــــــ إقفال حساب المبيعات .

55660 من حـ/ملخص الدخل

إلى مذكورين

30000 حـ/بضاعة واردة من المركز

15000 حـ/المشتريات

10360 حـ/مصروفات مختلفة

200 حـ/مصروف استهلاك المباني

100 حـ/مصروف استهلاك الأثاث

إقفال المصروفات المختلفة والبضاعة

4340 من حـ/ملخص الدخل

4340 إلى حـ/المركز الرئيسي

إقفال نتيجة نشاط الفرع في حساب المركز

25000 من حـ/دفعات واردة من المركز

25000 إلى حـ/المركز

ــــــ إقفال حساب الدفعات الواردة .

10000 من حـ/المركز

10000إلى حـ/دفعات مرسلة للمركز

أما المركز فإنه لا يقوم بإثبات نتيجة نشاط الفرع في دفاتره كما لا يقوم بإقفال حساب الدفعات الواردة والمرسلة إلّا بعد ترجمتها .

ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي :

Translation of Foreign Branch Statements :

من المعلوم أن نتيجة نشاط الفرع تقفل في نهاية المدة في حساب المركز الرئيسي بدفاتر الفرع ، وأيضاً في حساب الفرع أو حساب استثمارات في الفرع فيّ دفاتر المركز .

ونظراً لأن نتيجة نشاط الفرع في دفاتر المركز تقاس بالعملة المحلية (عملة بلد المركز) فإن الأمر يستلزم أن يقوم المركز بترجمة أرصدة ميزان مراجعة الفرع إلى ما يقابلها من عملة بلد المركز .

وتختلف عملة الترجمة Translation عن عملية التحويل Conversion من حيث أن التحويل يتطلب تغيير عملة ما بعملة أخرى بغرض التسديد أو التحصيل وتتم في العادة عن طريق المصارف ومؤسسات النقد . أما الترجمة فتعني التعبير عن عملة بلد ما بعملة بلد آخر .

وتتم ترجمة القوائم المالية للفرع الأجنبي لكي يسهل على قارئي القوائم المالية فهمها ومتابعتها بعملته (عملة بلد المركز) . كما أن الشركات التي لها فروع في الخارج تحاول أن تقيس نتائج هذه الفروع بعملة بلد المركز حتى يسهل المقارنة فيما بينها . وأخيراً فإن إعداد القوائم المجمعة يستلزم التعبير عن العملات المختلفة للفروع الخارجية بعملة موحدة هي في العادة عملة بلد المركز ، وعملية ترجمة القوائم المالية للفروع أو الشركات التابعة العاملة في الخارج يفترض أن تتم بحيث ينتج عنها قيم بالعملة المحلية طبقاً للمبادىء المحاسبية المقبولة في بلد المركز الرئيسي والتي يتم على أساسها الحكم على أرصدة الحسابات .

الطرق المختلفة لترجمة القوائم المالية :

تعددت الطرق التي تتبعها الشركات والمنشآت في مختلف بلاد العالم . ولا تقتصر عملية الترجمة على الفروع الخارجية بل تطبق على كل المشروعات الخارجية سواء كانت في شكل فرع خارجي أو شركة قابضة خارجية أو حتى استثمارات في شركات خارجية .

وسوف نتعرض للطرق المختلفة لترجمة القوائم المالية بشيء من الاختصار .

أولاً : ترجمة عناصر المركز المالي :

توجد عدة طرق لترجمة عناصر الميزانية من عملة بلد الفرع (أو الشركة التابعة) إلى عملة بلد المركز (أو الشركة القابضة) . وهذه الطرق هي :

1 ـ الترجمة على أساس تقسيم الميزانية إلى بنود متداولة وأخرى غير متداولة :
The Current-Noncurrent Method :

وتبعاً لهذه الطريقة تتم ترجمة الأصول المتداولة والخصوم المتداولة على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ الميزانية ويعرف بالسعر الجاري بينما يستخدم السعر التاريخي وهو سعر حدوث العملية لترجمة الأصول والخصوم الأخرى . وبالنسبة للمخصصات مثل مخصص الدين المشكوك فيه أو مخصص هبوط الاستثمارات وكذلك مجمع الاستهلاك فيستخدم سعر الصرف الذي استخدم في ترجمة الأصل الذي يتعلق به المخصص أو المجمع وكذلك الأمر بالنسبة لعلاوة أو خصم الإصدار حيث تترجم بحسب السعر الذي ترجم به الأصل والخصم المرتبطة به .

وتستخدم هذه الطريقة في عدد من دول العالم منها السويد وكوريا والفلبين وتايوان كما أن هذه الطريقة كانت تستخدم في الولايات المتحدة الأمريكية حتى 1975 م حينما أوصت لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB) باستخدام طريقة القياس Temporal Method وتركز هذه الطريقة على عامل السيولة

حيث أن تصنيف الأصول والخصوم في الميزانية يعتمد على مواعيد استحقاقها وبذلك فإن كل عنصر يستحق خلال سنة أو أقل يترجم على أساس السعر الجاري بينما يستخدم السعر التاريخي في ترجمة العناصر التي تزيد فترة استحقاقها عن سنة .

والنقد الرئيسي الذي يوجه إلى هذه الطريقة يتعلق بالمخزون حيث يعتبر معارضوا هذه الطريقة أن ترجمة المخزون باستخدام السعر الجاري يعد مخالفة صريحة لمبدأ التكلفة وأن السعر المناسب هو السعر التاريخي (وقت شراء المخزون) .

يضاف إلى ذلك أن تصنيفات الكثير من بنود الميزانية إلى متداول وغير متداول قد يكون حكمياً.

2 ـ الترجمة على أساس تقسيم عناصر الميزانية إلى عناصر نقدية وأخرى غير نقدية :
Monetary-Nonmonetary Method :

وقد ظهرت هذه الطريقة في بداية الخمسينات وقد اقترحها الأستاذ Hepworth وفيها يقترح أن يتم تجميع بنود الميزانية حسب طبيعتها بدلاً من مواعيد استحقاقها (السيولة) وقد استخدم Hepworth اصطلاح العناصر المالية أو النقدية Monetry للتعبير عن الأصول أو الخصوم التي يتم تحصيلها أو دفعها بعدد محدد من وحدات النقد مثل النقدية وحسابات المدينين والدائنين وأوراق القبض والدفع (قصيرة الأجل أو طويلة الأجل) . إذ نجد في هذه العناصر أن الدين الذي قيمته 5000 دينار مثلاً سيتم سداده بنفس العدد من الدينارات عند استحقاقه . والعناصر غير النقدية هي تلك الأصول أو الخصوم التي لا تحدد بعدد محدد من وحدات النقد مثل المخزون والأصول الثابتة بصفة عامة حيث أن ثمن بيع المخزون أو الأصل الثابت لا يرتبط بالقيمة التي تظهر بها هذه الأصول بالميزانية. ويستخدم هذا التقسيم في دراسة المحاسبة عن التقلبات في المستوى العام للأسعار .

وطبقا لهذه الطريقة فإن العناصر النقدية تترجم على أساس السعر الجاري

بينما تترجم العناصر غير النقدية على أساس السعر التاريخي السائد وقت الحصول على الأصل أو وقت نشوء الالتزام .

والفلسفة وراء هذه الطريقة أن الأصول أو الخصوم النقدية تميز بطبيعة واحدة ، وهي ثبات عدد الوحدات النقدية ويترتب على ذلك أن قيمة هذه الأصول والخصوم مقومة بعملة بلد المركز الرئيسي تتغير بتغير سعر الصرف الجاري ، وهي عكس الطريقة السابقة حيث تتم ترجمة النقدية (وهي عنصر نقدي) والمخزون (وهو عنصر غير نقدي) بنفس السعر الجاري .

ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤكد على إظهار النتائج وعناصر المركز المالي من وجهة نظر المركز الرئيسي (أو الشركة القابضة) ، أي كما لو أن العمليات قد حدثت في بلد الشركة القابضة أو المركز الرئيسي .

وتوجد العديد من دول العالم التي تتبع تطبيق هذه الطريقة منها نيوزيلانده واليونان والباكستان وجنوب إفريقيا وإيران والسلفادور .

3 ـ الترجمة على أساس القياس المتبع : Temporal Method :

وهذه الطريقة اقترحها المعهد الأمريكي للمحاسبين في الدراسة رقم 12 (Accounting Research Study No. 12) في 1972 م وقد تم الأخذ بها في 1975 م وحتى 1980 م عندما استبدلت بطريقة السعر الجاري، وتطبق هذه الطريقة في كل من كندا وفنزويلا والأرجنتين وسويسرا وتشيلي والنمسا.

وتقضي هذه الطريقة بأن يترجم كل بند من بنود الميزانية حسب أساس القياس المتبع في شأنه . فإذا كان البند يظهر في الميزانية بسعر التكلفة يستخدم سعر الصرف التاريخي لترجمته ، أما إذا كان البند يظهر بالتكلفة الإستبدالية أو السعر الجاري فيجب استخدام السعر الجاري .

وبناء على ذلك تتم ترجمة كل من النقدية وحسابات المدينين والدائنين وأوراق القبض والدفع حسب السعر الجاري وهي كلها عناصر نقدية كما عرفنا

من الطريقة السابقة . أما العناصر غير النقدية فإن الأساس المتبع في تقييمها هو الذي يحدد سعر الصرف.

فبالنسبة للبنود المقومة بالتكلفة التاريخية يستخدم السعر التاريخي لترجمتها .

وينطبق هذا على الأصول الثابتة حيث تترجم حسب سعر الصرف السائد وقت شراء الأصل أو وقت حدوث الإضافات إلى الأصل. وكذلك ينطبق على المخزون إذا كان مقوماً بسعر التكلفة.

أما بالنسبة للبنود المقومة بالأسعار الجارية أو السوقية يستخدم السعر الجاري لترجمتها وذلك مثل المخزون إذا كان مقوماً بسعر السوق وكذلك الاستثمارات قصيرة الأجل .

وتتقارب نتائج هذه الطريقة مع الطريقة السابقة إذا كانت العناصر غير النقدية مقومة بالتكلفة التاريخية.

4 ـ طرق مختلطة :

نتيجة للانتقادات الموجهة لبعض الطرق السابقة فإن التطبيق العملي من قبل بعض الشركات المتعددة الجنسية والتي تواجه مشاكل التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية تقوم باتباع إحدى الطرق السابقة مع وجود نوع من الاستثناءات لبعض البنود كالآتي :

أ ـ فبعض الشركات تتبع طريقة تقسيم الميزانية إلى بنود متداولة وأخرى غير متداولة ولكنها تقوم في نفس الوقت بترجمة حسابات المدينين والدائنين طويلة الأجل على أساس السعر الجاري .

ب ـ والبعض الآخر يتبع طريقة تقسيم الميزانية إلى عناصر نقدية وأخرى غير نقدية مع ترجمة المخزون حسب السعر الجاري .

جـ ـ وهناك من يقوم بترجمة كل الأصول والخصوم باستخدام السعر الجاري فيما عدا الأصول الثابتة ويستخدم لها السعر التاريخي .

5 ـ طريقة السعر الجاري :

وتعتبر من أبسط الطرق إذ يستخدم السعر السائد في تاريخ الميزانية في ترجمة كل الأصول والخصوم ويستثنى من ذلك بند حقوق أصحاب المشروع (في حالة الشركات التابعة) حيث يترجم على أساس السعر السائد وقت إصدار الأسهم.

وتعتبر هذه الطريقة أكثر الطرق شيوعاً في العالم وتأخذ بها كل من بريطانيا وفرنسا وأستراليا والدانمرك واليونان وألمانيا والهند والصين وإيرلندا وهولندا ، وقد اتجهت أمريكا في 1981 م إلى استخدام هذه الطريقة بعد أن تخلّت عن استخدام طريقة القياس .

ثانياً : ترجمة عناصر قائمة الدخل :

تتفق معظم الطرق في أن بنود الإيرادات والمصروفات يجب أن تترجم باستخدام السعر التاريخي في وقت حدوث الإيراد أو المصروف . ولكن ونظراً لكبر حجم العمليات فإن عملية ترجمة كل بند على حدة إجراء غير عملي .

ويمكن تحقيق النتائج المرجوة باستخدام متوسط أسعار الصرف خلال الفترة . وقد تؤخذ هذه المتوسطات على أساس فترة الرواج . ويستثنى من ذلك بنود الإيرادات والمصروفات المرتبطة بالأصول أو الخصوم حيث اختلفت الطرق في معالجتها كالآتي :

1 ـ تتفق طريقة العناصر المتداولة وغير المتداولة وطريقة العناصر النقدية وغير النقدية على أن تتم ترجمة الاستهلاكات حسب السعر المستخدم في ترجمة الأصل الثابت المتعلق به ، كما أن المخزون يترجم بحسب السعر الذي يظهر به في الميزانية .

2 ـ أما طريقة القياس فإنها ترى أن كل من مخزون أول المدة وآخر المدة (إذا قيّم بالتكلفة) يترجم على أساس متوسط السعر السائد في فترة اقتناء المخزون . أما المشتريات فتترجم على أساس متوسط السعر في فترة الشراء . ويقيّم الاستهلاك بالسعر التاريخي .

3 ـ أما طريقة السعر الجاري فترى أن تترجم كل البنود بالسعر المتوسط (بما في ذلك الاستهلاك) عدا المخزون حيث يستخدم سعر الصرف المستخدم في الميزانية في تاريخ ظهوره، والجدول التالي ملخص للطرق الأربعة الرئيسية :

ملخص لترجمة بعض بنود القوائم المالية

البند / طريقة الترجمة	البنود المتداولة	البنود النقدية	السعر الجاري	القياس
نقدية وودائع تحت الطلب	حـ	حـ	حـ	حـ
استثمارات في الأوراق المالية (الأسهم) قصيرة الأجل	حـ	ت	حـ	حـ أو ت
مدينين وأوراق القبض	حـ	حـ	حـ	حـ
مخصص ديون مشكوك فيها	حـ	حـ	حـ	حـ
مدينين وأوراق قبض طويلة الأجل	ت	حـ	حـ	حـ
المخزون (آخر المدة)	حـ	ت	حـ	حـ أو ت
مصروفات مدفوعة مقدماً	حـ	ت	حـ	ت
الأصول الثابتة	ت	ت	حـ	ت
مجمع استهلاك الأصول الثابتة	ت	ت	حـ	ت
القيمة الحالية لبوليصة التأمين	ت	ت	حـ	حـ
الأصول غير الملموسة	ت	ت	حـ	ت
الدائنون وأوراق الدفع	حـ	حـ	حـ	حـ
مصروفات مستحقة	حـ	حـ	حـ	حـ
قرض السندات	ت	حـ	حـ	حـ
ديون أخرى طويلة الأجل	ت	حـ	حـ	حـ
علاوة أو خصم إصدار السندات	ت	حـ	حـ	حـ
الإيرادات بصفة عامة	م	م	م	م
استهلاك الأصول الثابتة	ت	ت	م	ت

استهلاك الأصول غير الملموسة	ت	ت	م	ت
المصروفات الأخرى	م	م	م	م
المخزون أول المدة	القيمة التي ظهر بها في ميزانية السنة السابقة			

حـ = جاري　　ت = تاريخي　　م = متوسط

ترجمة الحسابات المتقابلة :

تطرقنا عند نقاش الطرق المختلفة إلى كيفية ترجمة عناصر الأصول والخصوم بصفة عامة سواء كانت شركة قابضة أو فرع أجنبي . وفي حالة الفروع الخارجية نجد أن هناك حسابات متقابلة (أو متناظرة) مثل حساب المركز في دفاتر الفرع ويقابله حساب الفرع في دفاتر المركز . وهذه الحسابات يفترض أن تتم ترجمتها على أساس سعر الصرف السائد وقت حدوث عملية التبادل وقيدها في الدفاتر ولكن بدلاً من استخدام أسعار الصرف فإن القيمة الظاهرة في دفاتر الفرع بالعملة الأجنبية يمكن أن تعتبر هي القيمة المقابلة في دفاتر المركز بالعملة المحلية ، وهذا لن يتم إلاّ بعد التأكد من أن كل العمليات التبادلية قد تم قيدها لدى الطرفين وتكون الترجمة كالآتي :

الحساب لدى الفرع	المقابل في دفاتر المركز
حساب المركز	حساب الفرع
حساب بضاعة واردة	حساب بضاعة مرسلة
حساب دفعات نقدية واردة	حساب دفعات نقدية مرسلة إلى الفرع
حساب دفعات نقدية مرسلة	حساب دفعات نقدية واردة من الفرع

وإذا تبقى جزء من البضاعة الواردة من المركز دون بيع في نهاية المدة فإن هذا الجزء يترجم بحسب سعر الصرف وقت إرسال البضاعة . وفي حالة عدم وجوده يمكن أن يحدد كالآتي :

$$\text{سعر الصرف التاريخي} = \frac{\text{البضاعة المرسلة بالعملة المحلية}}{\text{البضاعة الواردة بالعملة الأجنبية}}$$

أما الجزء المشترى من الغير فيطبق عليه ما يطبق على الأصول الأخرى حسب الطريقة المتبعة .

فروق أسعار الصرف :

يلاحظ أن عمليات الترجمة تستخدم فيها عدة أسعار حسب الطريقة المتبعة ، فكل الطرق عدا طريقة السعر الجاري تستخدم كل من سعر الصرف الجاري وسعر الصرف التاريخي ومتوسط سعر الصرف ، كما أن طريقة السعر الجاري تستخدم سعرين إثنين هما السعر الجاري في ترجمة الأصول والخصوم والسعر المتوسط في ترجمة بنود قائمة الدخل عدا المخزون .

(في الواقع حتى طريقة السعر الجاري تستخدم ثلاثة أسعار ولكن نظراً لعدم وجود بند لحقوق أصحاب المشروع في الفروع الخارجية فقد اعتبرنا أن ما يهمنا من تطبيق الطريقة هو سعرين إثنين) .

ونظراً لاختلاف هذه الأسعار فإن ميزان المراجعة لا يتوازن .

وتعرف هذه الفروق بفروق تسوية الترجمة أو فروق أسعار الصرف وقد كانت هذه الفروق تعالج في السابق بعدة طرق منها اعتبار أرباح أو خسائر سعر الصرف (الترجمة) إيرادات أو مصروفات مؤجلة تظهر في الميزانية (طريقة العناصر المتداولة) وفي فترة أخرى اعتبرت هذه الأرباح والخسائر جزءاً من نتائج المشروع خلال الفترة وتظهر في قائمة الدخل (طريقة القياس) .

وترى بعض الدول أن فروق تسوية الترجمة يجب أن تعالج في حساب خاص يدرج ضمن بند حقوق أصحاب المشروع في حالة الشركات التابعة الأجنبية وقد يزيد هذا الحساب أو يقل حسب التغير في أسعار الصرف .

أما بالنسبة للفروع الخارجية ونظراً لأنها تخضع بالكامل لتعليمات المركز الرئيسي فإن فروق التسوية تعالج كأرباح أو خسائر صرف في السنة التي حدثت فيها .

مثال تطبيقي :

نظراً لمزايا طريقة القياس من الناحية النظرية وانتشار طريقة السعر الجاري بين الكثير من الدول، سنعالج كيفية تطبيق هاتين الطريقتين على المثال رقم (9) الخاص بالفروع الخارجية مع إعطاء المعلومات الإضافية التالية:

سعر الصرف الجاري 1,66 المتوسط 1,68

أولاً : الحل باستخدام طريقة القياس :

أ ـ ترجمة ميزان المراجعة :

الحساب	الميزان بالبارة	سعر الصرف (1)	الميزان بالمجيدي
أرصدة مدينة			
نقدية	10600	1,66 (حـ)	17596
مدينين	10000	1,66 (حـ)	86600
أثاث	2400	1,69 (ت)	4056
مباني	60000	1,71 (ت)	102600
دفعات مرسلة			
إلى المركز	10000	مق	16800
بضاعة واردة	30000	مق	51000
مشتريات	15000	1,68 (م)	25200
مصروفات مختلفة	10360	1,68 (م)	17405
استهلاك أثاث	100	1,69 (ت)	169
استهلاك المباني	200	1,71 (ت)	342
	148,660		251,768
أرصدة دائنة			
مجمع استهلاك الأثاث	100	1,69(ت)	169
مجمع استهلاك المباني	200	1,71 (ت)	342
فوائد مستحقة	360	1,66 (حـ)	598 بالتقريب
دائنون	63000	1,66(حـ)	104580
دفعات واردة من المركز	25000	مق	42200
حساب جاري المركز	30000	مق	51000
المبيعات	30000	1.68 (م)	50400
	148,660		249,289
فرق تسوية عملة			2,479
			251,768

مخزون آخر المدة		مجيدي	
من المركز	20,000	1.70 (ت)	34000
من الغير	10,000	1.66 (حـ)	1100
			50600

1 ـ الرموز المستخدمة :

(جـ) سعر الصرف الجاري .

(ت) سعر الصرف التاريخي .

(م) متوسط الصرف .

(مق) مقابل .

ثم يقوم المركز الرئيسي باستخراج نتيجة نشاط الفرع بالعملة المحلية (المجيدي) لكي يتمكن من قفل هذه النتيجة في حساب الفرع بدفاتر المركز .

وتظهر قائمة الدخل كالآتي :

المبيعات		50400	مجيدي
بضاعة أول المدة			
مشتريات	25200		
بضاعة واردة	51000		
	76200		
بضاعة آخر المدة	50600		
تكلفة البضاعة المباعة		25600	
مجمل الدخل		24800	

مصروفات مختلفة عدا الاستهلاك	17405	
الاستهلاك	511	17916
صافي دخل الفرع قبل التسوية		6884
فروق التسوية (أرباح)		2479
صافي الدخل		9363

ويقوم المركز بقيد نتيجة النشاط بالقيد التالي :

9363 من حـ / الفرع

9363 إلى حـ / ملخص دخل الفرع

كما يقوم بإقفال حسابي الدفعات الواردة والصادرة في حساب الفرع كالآتي :

42200 من حـ/الفرع

42200 إلى حـ/دفعات نقدية مرسلة للفرع

16800 من حـ/دفعات نقدية واردة من الفرع

16800 إلى حـ/الفرع

ثانياً: باستخدام طريقة السعر الجاري :

أ ـ ترجمة الميزان :

الحساب	الميزان بالبارة	سعر الصرف	الميزان بالمجيدي
نقدية	10600	1.66 (حـ)	17596
مدينين	10000	1.66 (حـ)	16600
أثاث	2400	1.66 (حـ)	3984
مباني	60000	1.66 (حـ)	99600
دفعات مرسلة للمركز	10000	مق	16800
بضاعة واردة	30000	مق	51000
مشتريات	15000	1.68 (م)	25200
مصروفات مختلفة	10360	1.68 (م)	17405 بالتقريب
استهلاك أثاث	100	1.68 (م)	168
استهلاك مباني	200	1.68 (م)	336
	148,660		248,689

خسائر تسوية عملة			591
			249,280

أرصدة دائنة			
مجمع استهلاك أثاث	100	1,66 (حـ)	166
مجمع استهلاك مباني	200	1,66 (حـ)	336
فوائد مستحقة	360	1.66 (حـ)	598 بالتقريب
دائنون	63000	1,66 (حـ)	104580
دفعات واردة من المركز	25000	مق	42200
حساب جاري المركز	30000	مق	51000
المبيعات	30000	1,68 (م)	50400
	148660		249,280

بضاعة آخر المدة :

من الغير	10000	1,66	16600
من المركز	20000	1.70 (ت)	34000
			50600

وتظهر قائمة الدخل كالآتي :

المبيعات		50400
بضاعة أول المدة		
مشتريات	25200	
بضاعة واردة	51000	
	76200	
ـ بضاعة آخر المدة	50400	
تكلفة البضاعة المباعة		25800
مجمل الدخل		24600
مصروفات مختلفة	17405	
مصروف الاستهلاك	504	17909
صافي الدخل قبل التسوية		6691
خسائر التسوية		(591)
صافي الدخل		6100

تمارين الفصل الرابع

1 ـ عرِّف سعر الصرف ، وما هو المقصود بسعر الشراء وسعر البيع ؟ .

2 ـ بيِّن كيف يمكن معالجة فروق سعر الصرف .

3 ـ عرِّف المقصود بالتعاقد المستقبل لشراء العملات الأجنبية؟ .

4 ـ ظهر في نشرة مصرف ليبيا المركزي أن أسعار الصرف للجنيه الإسترليني ، كانت كالآتي :

سعر الشراء 4421. دينار للجنيه

سعر البيع 4719. دينار للجنيه

فإذا كان أحد الموردين مدين بمبلغ 30,000 جنيه إسترليني فما هي القيمة بالدينار الليبي اللازمة لتسوية هذا الدين .

5 ـ شركة التبغ لديها ديون على عملاء من نيكاراغوا تستحق السداد بالفرنك الفرنسي وقد كانت قيمتها 50,000 فرنك فرنسي ، وقد ظهرت في ميزانية الشركة في 1993/2/1 م بمبلغ 1644,5 دينار ليبي ، وفي 84/2/2 م تم تحصيل الدين عندما كان سعر الصرف 32750 دينار لكل 10 فرنك .

المطلوب :

قيد اليومية اللازم لتحصيل الدين .

6 ـ أثناء مراجعتك لميزان مراجعة أحد الفروع الأجنبية تعرضت للحسابات التالية لعام 1994 م.

1 ـ المبيعات .

2 ـ حساب جاري المركز الرئيسي .

3 ـ المدينين .

4 ـ آلات ومعدات (مشتراة ومدفوع ثمنها في ليبيا) .

5 ـ مخزون 94/1/1.

6 ـ قرض مصرف الوحدة (قصير الأجل) .

7 ـ مجمع استهلاك الآلات والمعدات .

8 ـ قرض بِرَهْنْ المباني (طويل الأجل).

حدد أسعار الصرف المناسبة لترجمة البنود السابقة من بين الاختيارات التالية :

أ ـ سعر الصرف 94/2/31 م.

ب ـ سعر الصرف التاريخي .

جـ ـ متوسط سعر الصرف .

د ـ لا تطبق الأسعار الثلاثة المعطاة .

مع ذكر الطريقة التي اتبعتها في الترجمة .

7 ـ قامت شركة اللحوم بتصدير كمية من الجلود إلى لبنان بلغت قيمتها 15,000 دينار ليبي على أن يسدد الثمن بالليرة اللبنانية بعد شهر من تاريخ الاتفاق . وقد تحصلت الشركة على مستحقاتها وأودعت في حسابها عندما كان سعر الصرف 0165. د لكل ليرة مع العلم بأن سعر الصرف يوم البيع (التصدير) كان 0170. دينار لكل ليرة .

المطلوب :

قيد عملية البيع وتحصيل الثمن .

8 ـ بفرض أن عملية التصدير في التمرين رقم (7) قد تمت يوم 93/12/15 م وأن التحصيل قد تم يوم 94/1/11 م ، فما هي القيود اللازمة خلال عامي 93 م ، 94 م ، بما في ذلك قيود التسوية في 93/12/31 م إذا كان سعر الصرف في 93/12/31 م 0157. دينار لكل ليرة .

9 ـ كانت أسعار الصرف للجنيه الاسترليني في تواريخ مختلفة على الصورة التالية :

	10/1	10/31	11/30
أ ـ أسعار الصرف الفوري :			
سعر الشراء	.451	.452	.453
سعر البيع	.453	.455	.547

ب ـ الأسعار التعاقدية مستقبلاً :

لمدة 30 يوماً	.462
لمدة 60 يوماً	.463

وقد قامت إحدى الشركات في 10/1 باستيراد بضاعة قيمتها 40,000 جنيه استرليني تستحق السداد خلال مدة شهرين ، وقد قامت الشركة في نفس اليوم بالتعاقد مع أحد المصارف علي شراء عملة إنجليزية بقيمة 40,000 جنيه استرليني بالسعر المقدم المبين أعلاه فإذا اعتبرنا أن هذا العقد هو من عقود تغطية الديون وأن الشركة تعد حساباتها الختامية في 10/31 من كل عام فما هي القيود اللازمة لقيد الشراء والسداد والتسويات المتعلقة بها .

10 ـ ما هي القيود اللازمة في دفاتر الشركة في التمرين رقم (9) إذا فرض أن العقد هو من عقود تغطية التزام عملة أجنبية؟ .

11 ـ أرسل أحد الفروع الأجنبية ميزان المراجعة التالي إلى مركزه الرئيسي بالعملة الإسبانية (بيزيتا) :

	مدين (دائن)	
نقدية	10,000	بيزيتا
مدينين	50,000	بيزيتا
مخزون 12/31 (1600 وحدة)	124,375	بيزيتا
حساب المركز الرئيسي	(104,557)	بيزيتا
مبيعات (2100 وحدة)	(279,300)	بيزيتا
تكلفة مبيعات	152,281	بيزيتا
مصروفات تشغيل	47,201	بيزيتا
الإجمالي	صفر	

وقد تحصلت على المعلومات التالية :

1 ـ يستخدم الفرع نظام الجرد المستمر .

2 ـ يحصل الفرع على كل حاجياته من البضاعة من المركز .

3 ـ إن حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي بالعملة الليبية كالآتي :

حـ/جاري الفرع (عملة ليبية)

10,000	نقدية مرسلة للفرع	5500	معدات اشتراها الفرع وتسجل لدى المركز
80,000	1000 وحدة مرسلة للفرع بسعر 80 دينار للوحدة	210,000	نقدية مستلمة من الفرع
97,200	1200 وحدة أرسلت للفرع بسعر 81		
123,000	1500 وحدة أرسلت للفرع بسعر 82 دينار للوحدة		
25000	نصيب الفرع في مصروفات المركز		

4 ـ إن حساب جاري المركز في دفاتر الفرع بالعملة الأجنبية كان :

حـ/جاري المركز (عملة أجنبية)

5000	معدات اشتراها الفرع	9091	نقدية مستلمة من المركز
200000	نقدية مرسلة للمركز	72730	بضاعة واردة 1000 وحدة بسعر 72.23 للوحدة
		86784	بضاعة واردة 1200 وحدة بسعر 72,32 للوحدة
		117150	بضاعة واردة 1500 وحدة بسعر 78,10 للوحدة
		23810	نصيب الفرع في مصروفات المركز

5 ـ وقد كانت أسعار الصرف للعملة الإسبانية (بيزيتا) كالآتي :

من 1 إلى 6 يناير 1,1 دينار لكل وحدة بيزيتا .

من 7 إلى 18 يناير 1,2 دينار لكل وحدة بيزيتا .
من 19 إلى 30 يناير 1,05 دينار لكل وحدة بيزيتا .

المطلوب :

ترجمة أرصدة ميزان مراجعة الفرع الأجنبي مع تقريب فروق سعر الصرف إلى أقرب درهم (استخدم طريقة السعر الجاري).

12 ـ كيف تتم ترجمة ميزان المراجعة في التمرين رقم (11) إذا استخدمت طريقة القياس .

13 ـ في بداية سنة 94 م قامت شركة ليبية بفتح فرع لها في كندا ، وإليك ملخص العمليات التي تمت خلال العام بالفرع .

1 ـ نقدية استلمت من المركز الرئيسي في 1/1 قيمتها 27050 دينار .
2 ـ استلم الفرع بضاعة من المركز في نفس التاريخ قيمتها 135250 دينار .
3 ـ تم استلام بضاعة من المركز في 6/30 قيمتها 218400 دينار .
4 ـ أرسل الفرع إلى المركز حوالة في 6/30 بلغت قيمتها 800,000 دولار .
5 ـ بلغت مشتريات الفرع على الحساب 100,000 دولار .
6 ـ اشترى الفرع أثاث في بداية العام بلغت قيمته 150000 دولار .
7 ـ بلغت المبيعات على الحساب 2,000,000 دولار .
8 ـ المتحصلات من المدينين 1,650,000 دولار .
9 ـ المدفوع للدائنين 80,000 دولار .
10 ـ مصروفات مختلفة 400,000 دولار .

وكانت المعلومات الخاصة بالتسويات الجردية في 1994/12/31 م كما يلي :

بضاعة آخر المدة :

من السوق المحلي : 20,000 دولار .
من المركز : 205,000 دولار .
المصروفات المستحقة : 10,000 دولار .

يستهلك الأثاث بمعدل 20٪ سنوياً .
معدلات الصرف خلال العام (أرقام افتراضية).

في 1/ 27050. دينار لكل دولار.
في 6/30 2730. دينار لكل دولار.
في 12/31 2765. دينار لكل دولار.
المتوسط 2735. دينار لكل دولار.

المطلوب :

1 ـ قيود اليومية اللازمة في دفاتر الفرع والمركز .
2 ـ إعداد ميزان المراجعة بالعملة الكندية والعملة الليبية مستخدماً طريقة القياس في ترجمة البنود .

14 ـ فيما يلي ميزان مراجعة شركة الاستثمارات وفرعها بالسودان في 1992/12/31 م.

البيان	المركز (الدينار)		الفرع (الجنيه)	
	مدين	دائن	مدين	دائن
نقدية	55200		22000	
مدينون ومخصص ديون	61600	1600	32500	1000
بضاعة 1/1	85000		36000	
أثاث ومجمع الاستهلاك	125000	40000	60000	42000
دائنون		36600		20500
الفرع	78800			
نقدية واردة من الفرع		9350		
نقدية مرسلة للمركز			10000	
رأس المال		200,000		
دخل محجوز		108050		
المركز				80,000
المبيعات		300,000		172,000
بضاعة مرسلة		30,000		
مشتريات	215000		95000	
بضاعة واردة			32000	
مصروفات	105000		28000	
	725600	725600	315500	315500
بضاعة 12/31 : من الغير	120000	120000	22000	22000
من المركز			105000	105600
	12000	12000	32500	32500

ولقد كانت أسعار الصرف المباشر للجنيه السوداني كالآتي (افتراض) :

في 1/1 960. دينار، 12/31 920. دينار .

المتوسط 940. دينار وفي تاريخ شراء الأثاث 1.04 دينار .

مع العلم بأن جميع البضائع الموجودة في 1/1 كانت قد اقتنيت من الغير وأن الجزء المقتنى من المركز في بضاعة آخر المدة كانت تكلفته الأصلية 9800 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد ميزان مراجعة للفرع بالعملة المحلية والأجنبية .

2 ـ بيان القيود التي يجريها المركز في دفاتره لإثبات نتيجة نشاط الفرع .

3 ـ إعداد قائمة دخل الفرع بالعملة الليبية .

15 ـ تعاقد أحد المصانع في ليبيا مع شركة ألمانية على تصنيع آلة بمواصفات خاصة في 1993/6/1 م بحيث يتم تسليمها للمصنع في 93/9/1 م، واتفق على أن يكون السعر 30,000 مارك ألماني وفي نفس التاريخ تعاقد المصنع مع المصرف على شراء عملة أجنبية مقدماً بحيث يتم تسليم العملة الأجنبية إلى المصنع بعد 90 يوماً. وقد كانت أسعار الصرف كالآتي:

سعر الصرف الجاري:

في 6/1 150. دينار للمارك.

في 6/30 148. دينار للمارك.

في 9/1 152. دينار للمارك.

في 6/1 152. دينار للمارك.

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر المصنع بما في ذلك عمليات السداد للمصدر .

16 ـ تعاقدت شركة الإسمنت الليبية مع شركة سورية في 94/1/1م على تصدير كمية من الإسمنت قيمتها 20,000 ليرة على أن تسلَّم بعد شهرين ، وفي نفس التاريخ تعاقدت مع أحد المصارف على بيع العملة السورية على أن تسلم للمصرف بعد 60 يوماً .

وقد كانت أسعار الصرف (افتراضية) لليرة السورية كالآتي :

سعر جاري في 1/1	120. دينار.
في 3/2	118. دينار.
سعر مقدم	119. دينار.

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر شركة الإسمنت مبيناً إثبات عملية التعاقد على شراء العملة مقدماً ، ومبيعات الإسمنت وتحصيل الثمن وتسليم العملة الأجنبية للمصرف .

17 ـ ما هي القيود اللازمة في التمرين رقم (16) إذا فرضنا أن الشركة قد قامت بتسليم الإسمنت في نفس التاريخ (94/1/1 م) الذي تعاقدت فيه على بيع العملة الأجنبية وأن البيع قد تم على الحساب بحيث تحصل القيمة بعد 60 يوماً .

18 ـ بالرجوع إلى التمرين رقم (15) ما هي القيود اللازمة في دفاتر المصنع خلال عام 1994 م إذا كانت السنة المالية للمصنع تنتهي في 94/6/30.

19 ـ افتتحت شركة المنتوجات الزراعية فرعاً لها في مدينة القاهرة في 94/1/1م وذلك لتصريف منتجاتها ، وقد ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر الفرع في 1995/12/31 م. بالجنيه المصري .

الحساب	مدين	دائن
نقدية	20000	
مدينين	15000	
مخزون في 1/1	9500	
أراضي	20000	
مباني (الصافي)	25000	
معدات (الصافي)	35000	
نقدية مرسلة للمركز	55000	
دائنون		18500
أ . دفع طويلة الأجل (6٪)		40500
المركز الرئيسي		126000
المبيعات		80500
بضاعة واردة من المركز	65000	
مصروفات تشغيل	13000	
مصروف الاستهلاك	8500	
	266000	266000

معلومات أخرى :

1 ـ مخزون آخر المدة 26000 دينار

2 ـ أسعار الصرف كانت كالآتي (افتراضية) :

في 94/1/1 م	400. دينار لكل جنيه .
في 95/1/1 م	450. دينار لكل جنيه .
في 95/12/31 م	430. دينار لكل جنيه
المتوسط العام	415. دينار لكل جنيه .

3 ـ أظهر حساب الفرع في دفاتر المركز البيانات التالية خلال عام 1995 م:

البيان	مدين	دائن	الرصيد
رصيد 1/1			22800
بضاعة مرسلة للفرع	26000		48800

4 - بلغ مجموع الحوالات التي أرسلها الفرع إلى المركز 23100 دينار .

5 - أوراق الدفع تمثل جزء من تمويل الأصول الثابتة .

6 - كل بضائع الفرع متحصل عليها من المركز وبلغ رصيد أول المدة كما ظهر في ميزانية 94/12/331 م بالعملة الليبية 3780 دينار .

المطلوب :

1 - إعداد ميزان مراجعة الفرع بالعملة الليبية والمصرية مبيناً السعر المستخدم في ترجمة كل بند .

2 - إعداد قائمة دخل الفرع بالعملة الليبية .

3 - إعداد القيود التي يجريها المركز لإثبات نتيجة نشاط الفرع .

20 - فيما يلي ميزان مراجعة أحد الفروع الأجنبية وعملته تسمى الفلس والتابع لشركة الأنصار وعملتها تسمى الدرهم وذلك في 84/1/1 م :

البيان	مدين (فلس)	دائن (فلس)
نقدية	163000	
مدينين	220,000	
مخصص ديون مشكوك فيها		5500
مخزون 1/1	275000	
آلات ومعدات	110,000	
مجمع استهلاك		11,000
دائنون		143000
المركز الرئيسي		608500
	768000	768000

وقد كان رصيد حساب الفرع في دفاتر المركز الرئيسي في 94/1/1، 1,000,600 درهم وكان سعر الصرف المستخدم في ترجمة مخزون 93/12/31 م هو 1,64 درهم لكل فلس ، بينما تم شراء الآلات والمعدات عندما كان سعر الصرف 1,60 درهم لكل فلس . وفي خلال 94 م قام الفرع بالعمليات التالية :

1 - اشتلم من المركز آلات ومعدات بلغت قيمتها 132000 درهم وكان سعر الصرف 1,65 درهم/فلس .

2 - استلم الفرع بضاعة من المركز بلغت قيمتها 835000 درهم وكان سعر الصرف 1,67 درهم/فلس .

3 - اشترى الفرع من السوق المحلي بضائع قيمتها 85000 فلس .

4 - بلغت مبيعات الفرع 660000 فلس منها 400,000 فلس على الحساب .

5 - بلغت المتحصلات من المدينين 20,000 فلس .

6 - بلغت المبالغ المدفوعة للدائنين 90000 فلس .

7 - دفع الفرع مصروفات بلغت قيمتها 15000 فلس.

8 - قام الفرع بإرسال حوالة إلى المركز قيمتها 350000 فلس ، وكان سعر الصرف يوم استلمها المركز 1,68 درهم/فلس .

9 - التسويات الجردية :

— الاستهلاك لعام 94 م: 4000 فلس (منها 3000 فلس للآلات القديمة) .

— ديون معدومة عند الجرد : 5000 فلس .

— تقرر تكوين مخصص ديون مشكوك فيها بقيمة 6000 فلس .

أسعار الصرف :

في 94/12/31 م 1,72 درهم/فلس .

المتوسط 1,68 درهم/فلس .

مع العلم بأن كل مخزون أول المدة متحصل عليها من المركز ، وأن مخزون آخر المدة تبلغ قيمته 320,000 فلس منها 20,000 فلس مشترى من السوق المحلي .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر المركز والفرع .

2 ـ إعداد بيان لترجمة أرصدة الفرع .

٣ ـ إعداد قائمة دخل الفرع من خلال الميزان المترجم .

4 ـ إعداد قيود الإقفال للمركز والفرع .

21 ـ ظهر رصيد دائنو عملات أجنبية في دفاتر إحدى الشركات بمبلغ 15000 دينار في 90/12/16 وفي 90/12/31 قام المحاسب بعمل القيد التالي : ـ

487.805		من حـ / مصروف علاوة عقود شراء عملة أجنبية
	487.805	إلى حـ / علاوة عقود شراء عملة أجنبية

(1) اذكر قيد الدفع للمصرف للحصول على العملة الأجنبية إذا علمت أن مدة عقد التغطية 45 يوماً.

(2) إذا كان سعر الصرف يوم إعداد الميزانية 90/12/31 2.4 دولار لكل دينار وقام المحاسب بعمل القيد التالي : ـ

1500		من حـ / دائنو عملات أجنبية
	1500	إلى حـ / أرباح عملات أجنبية

فما هو قيد استلام العملة الأجنبية من المصرف إذا كان سعر الصرف عند استلام العملة 2.5 دولار لكل دينار.

22 ـ فيما يلي بعض أرصدة ميزان المراجعة لفرع شركة الاستثمارات الخارجية بمدينة القاهرة في 95/12/31 والمطلوب تحديد ما يقابل كل حساب بالعملة الليبية مستخدماً المعلومات التي تلي ميزان المراجعة وذلك على أساس طريقة القياس.

الحساب	العملة المصرية (جنيه)	العملة الليبية (دينار)
نقدية	10000	....
مدينين	7000	....
استثمارات قصيرة الأجل	9500	....
مخزون بضاعة	3500	....
آلات ومعدات	19500	....
مباني	72000	....
بضاعة واردة	15000	....
نقدية مرسلة للمركز	35000	....
نقدية واردة من المركز	17500	....
استثمارات طويلة الأجل	22000	....
قرض السندات	50000	....
مجمع استهلاك الآلات	7275	....

معلومات إضافية : ـ

1 ـ الاستثمارات قصيرة الأجل مقومة بسعر السوق والاستثمارات طويلة الأجل بالتكلفة.

2 ـ بند الآلات والمعدات يتكون من آلات ومعدات قيمتها 7500 دينار مشتراة في 90/3/1 عندما كان سعر الصرف 2.5 جنيه لكل دينار ليبي والباقي تم شراؤها في 93/8/1 عندما كان سعر الصرف 3.0 جنيه لكل دينار وتستهلك الآلات على مدى عشر سنوات بدون خردة.

3 ـ المباني مشتراة في 88/1/1 عندما كان سعر الصرف 2.4 جنيه لكل دينار.

4 ـ قرض السندات تم إصداره في 90/4/1.

5 ـ تاريخ شراء الاستثمارات قصيرة الأجل 95/1/1 عندما كان سعر الصرف 2.4 جنيه لكل دينار أما الاستثمارات طويلة الأجل فهي مشتراة عندما كان سعر الصرف 2.2 جنيه لكل دينار.

6 ـ ظهر من سجلات المركز ما يلي:

حـ / البضاعة المرسلة 6800

حـ / النقدية المرسلة للفرع 8750

حـ / النقدية الواردة من الفرع 13900.

7 ـ أسعار الصرف في 95/12/31 كانت 2.9 جنيه لكل دينار ومتوسط أسعار الصرف 2.8 جنيه لكل دينار.

23 ـ اشترت شركة الأثاث آلات ومعدات قيمتها 600 000 دولار وذلك في 94/12/1 على أن تدفع القيمة بعد مرور 45 يوماً وتعاقدت في نفس الوقت مع مصرف على تغطية 3/4 القيمة على أساس سعر صرف مقدم 400 درهم لكل دولار في حين كان سعر الصرف الجاري في ذلك التاريخ 350 درهم وقد بلغ سعر الصرف في 94/12/31 380 درهماً للدولار كما كان سعر الصرف في موعد السداد 375 درهماً لكل دولار.

المطلوب:

إعداد جميع القيود اللازمة.

24 ـ بلغت مستحقات نهاية الخدمة لأحد الأطباء العرب 30 000 دينار ليبي وقد طلب من المصرف تحويلها إلى مصر بالجنيه الاسترليني. في حين أن القيمة تقيد في حسابه في مصر بالجنيه المصري. وقد كانت أسعار الصرف في البلدين كما يلي:

في ليبيا سعر الشراء 450 درهم للجنيه الاسترليني

سعر البيع 480 درهم للجنيه الاسترليني

في مصر سعر الشراء 2.25 جنيه مصري للجنيه الاسترليني

سعر البيع 2.50 جنيه مصري للجنيه الاسترليني

المطلوب:

تحديد ما يودع في حساب الطبيب بالعملة المصرية.

25 ـ مستخدماً طريقة البنود المتداولة ضع الرقم الصحيح الذي يقابل العملة الأجنبية في ميزان المراجعة.

الحساب	1993 بالعملة المحلية	1993 بالعملة الأجنبية	1994 بالعملة المحلية	1994 بالعملة الأجنبية
بضاعة	......	12000	....	15000
مشتريات	......	9000	....	8000
مصروف استهلاك	......	2000	....	3000
مجمع استهلاك	......	2000	....	5000
آلات ومعدات	......	10000	....	14000
بضاعة واردة	......	6000	....	4000

معلومات إضافية:

1 ـ في 93/1/1 اشترت الشركة آلات ومعدات عندما كان سعر الصرف 250 درهم لكل وحدة نقد أجنبي وهي السنة الأولى التي تزاول فيها الشركة نشاطها. وفي 94/1/1 اشترت في الشركة آلات جديدة وقد كان سعر الصرف في ذلك التاريخ 300 درهم لكل وحدة نقد أجنبي.

2 ـ بلغ سعر الصرف الجاري في 93/12/31 290 درهماً وفي 94/12/31 بلغ سعر الصرف 320 درهم.

3 ـ سعر الصرف في 93/1/1 بلغ 210 درهم في حين كان سعر الصرف في 94/1/1 240 درهم.

القسم الثالث

أنواع البيوع

بضاعة الأمانة

البيع بالتقسيط

الفصل الخامس

بضاعة الأمانة

مقدمة :

تحاول الكثير من المنشآت زيادة حجم مبيعاتها وتوسيع نطاق تصريف منتجاتها وقد يأخذ التوسع شكل تعدد السلع التي تقوم المنشأة بتصريفها ، وهذا يستلزم تنظيم الدفاتر المحاسبية بطريقة تسمح بالتعرف على مساهمة كل نوع من هذه السلع في زيادة إيرادات المنشأة وهو ما يعرف بحسابات الأقسام كما أن التوسع قد يكون بفتح فروع في مدن أخرى أو خارج حدود البلد إذا أمكن ذلك وهو ما تناولناه بالدراسة في الفصول السابقة .

وفي أحيان أخرى تلجأ المنشآت إلى التوسع عن طريق اختيار شركات (أو أفراد) في مناطق أخرى ليقوموا بتصريف السلع التي يستوعبها السوق المحلي مقابل عمولة معينة تحسب على أساس رقم المبيعات.

والبيع مقابل عمولة قد يأخذ أحد شكلين :

1 ـ أن تقوم الشركة المالكة للبضاعة بإرسال بضائعها إلى الشركة (أو تاجر) التي وقع عليها الاختيار لتودعها في مخازنها وبيعها إلى الجمهور لحساب الشركة المالكة، ويطلق على البضاعة المرسلة في هذه الحالة بضاعة الأمانة Consignment Goods، ويطلق على الشركة صاحبة البضاعة الموكل أو الأصيل Consignor كما يطلق على الشركة التي تحتفظ بالبضاعة لغرض تسويقها لحساب الموكل اسم الوكيل Consignee.

2 ـ أو أن تقوم الشركة باختيار أشخاص يتولون تسويق البضاعة من خلال عينات توضع في متناول هؤلاء الأشخاص مقابل عمولة يتفق عليها .

ويعرف هؤلاء الأشخاص بالوكلاء بالعمولة إلّا أن هذا النوع من الوكلاء يقومون باستلام طلبات الشراء من الزبائن وتحويلها إلى الموكل الذي يقوم بإرسال البضاعة رأساً إلى المشتري ويطلق على هذا النوع البيع بالعمولة .

الفرق بين بضاعة الأمانة والبيع العادي :

تختلف بضاعة الأمانة عن البيع العادي من حيث أن عملية البيع يترتب عليها نقل ملكية السلعة إلى المشتري بمجرد تسليمها له ، أما في حالة بضاعة الأمانة فإن السلعة تنقل من الموكل إلى الوكيل دون أن تنقل الملكية وتظل في يد المالك ، ورغم التشابه في الحالتين من حيث نقل السلعة من أحد الأطراف إلى الثاني إلّا أن الخلاف يكمن في أن انتقال السلعة في حالة البيع قد تم بقصد البيع وتوفر النية لدى الطرفين ، أما انتقال السلعة في حالة بضاعة الأمانة فلا توجد نية البيع وهذا الاختلاف جوهري لأنه يترتب عليه مسائل قانونية سنتناولها فيما بعد .

يضاف إلى ذلك أن المشتري في حالة البيع العادي يعتبر مديناً بقيمة البضاعة التي استلمها في حين أن الوكيل لا يعتبر مديناً بقيمة هذه البضاعة إلّا بعد بيعها (أو تحصيل قيمتها في حالة العمولة العادية) .

وأخيراً فإن للوكيل الحق في رد البضاعة إلى الموكل إذا لم يستطع تصريفها بعكس المشتري الذي لا يحق له رد السلعة إلّا لوجود عيوب خفية أو عدم مطابقتها للمواصفات .

الفرق بين بضاعة الأمانة والبيع برسم البيع أو الرد :

تختلف بضاعة الأمانة عن البضاعة برسم البيع أو الرد من حيث أن إرسال البضاعة في الحالة الأخيرة يكون على أساس المعاينة ، فالعميل يكون له الحق في شراء البضاعة أو ردها في بحر مدة معينة يحددها الاتفاق ، كما قد تحدد

أسباب الرد إذا لم يوجد عرف سائد في مثل هذا النوع .

الفرق بين بضاعة الأمانة والبيع بالعمولة :

تختلف بضاعة الأمانة عن البيع بالعمولة من حيث أن الوكيل في حالة البيع بالعمولة (ويطلق عليه في القانون وكيل العقود) لا يحتفظ ببضاعة لديه ويكتفي بالعينات كما سبق وأن بيّنا ، أما وكيل بضاعة الأمانة (ويطلق عليه في القانون وكيل العمولة) فإنه يحتفظ بالبضاعة لديه إلى أن يتمكن من بيعها أو ردها يضاف إلى ذلك أن نسبة العمولة في حالة بضاعة الأمانة أعلى من نسبة العمولة في حالة البيع بالعمولة نظراً للمخاطر التي يتعرض لها وكيل بضاعة الأمانة .

مزايا بضاعة الأمانة :

تفضل الكثير من المنشآت تصريف منتجاتها باستخدام بضاعة الأمانة بدلاً من فتح فروع لها لعدة أسباب منها :

1 ـ إمكانية تصريف البضاعة دون تكبّد مصروفات إدارية (في حالة فتح الفروع) قد لا تكفي الإيرادات لتغطيتها .

2 ـ ضيق السوق المحلية وعدم قدرتها على امتصاص كل المنتجات .

3 ـ في حالة السلع الجديدة والتي لا يزال الطلب عليها غير معروف فإن الشركات التجارية قد تحجم عن شراء مثل هذا النوع من السلع ، وهنا فإن نظام بضاعة الأمانة يمكن الشركات المالكة للبضاعة من تقديم هذه السلع للجمهور مما يزيد من نطاق تسويقها .

4 ـ إن إرسال البضائع إلى جهات مختلفة بصفة أمانة يمثل نوعاً من أنواع الكشف عن أسواق جديدة للسلع .

5 ـ التحكم في أسعار البيع للمستهلك حيث لا يمكن تحقيق ذلك في حالة بيع السلع عن طريق تجارة التجزئة .

6 ـ تجنب الكثير من المخاطر في حالة البيع بالأجل لأن الموكل بصفته المالك لهذه البضاعة يحق له سحبها أو استردادها في أي وقت يشاء حتى في حالة إفلاس الوكيل ، حيث أن هذه البضاعة لا تدخل ضمن التفليسة . هذا من وجهة نظر الموكل ، أما من وجهة نظر الوكيل فإن بضاعة الأمانة تعتبر أفضل من الشراء العادي للأسباب التالية :

1 ـ في حالة السلع التي تتعرض لتقلبات عديدة في الأسعار فإن هذه التقلبات قد تعرض الوكيل لمخاطر الخسارة في الفترة من تاريخ الشراء وحتى تاريخ البيع ويمكن للوكيل تجنب هذه الخسائر بأن يختار بيع هذه السلع لحساب الموكل حسب السعر السائد والحصول على العمولة .

2 ـ إن عدم التأكد من الطلب على السلعة يجعل الكثير من الوكلاء يحجمون عن شراء هذه السلع واستثمار أمواله في سلع غير مضمونة التسويق وعندئذ تكون بضاعة الأمانة هي البديل الثاني لأن تكلفة البضاعة هي عبء على عاتق الموكل ولا يلتزم الوكيل بدفع قيمتها إلا بعد بيعها .

3 ـ يمكن للوكلاء تجنب الخسائر الناتجة عن تلف البضاعة ما لم يكن ذلك نتيجة إهمال أو تقصير .

وسنناقش عمليات بضاعة **الأمانة** في المباحث التالية:

المبحث الأول : النواحي القانونية في بضاعة الأمانة .
المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة المنتهية .
المبحث الثالث : المشاكل المحاسبية في بضاعة الأمانة .

المبحث الأول
النواحي القانونية في بضاعة الأمانة

إن طبيعة العلاقة بين الموكل والوكيل علاقة قانونية يحكمها عقد بين الطرفين يسمى عقد الوكالة بالعمولة ويجب أن يتوفر في هذا العقد جميع الشروط القانونية اللازمة لصحته وينص في عقد الوكالة على الأمور التالية :

1 ـ نسبة العمولة التي يتقاضاها الوكيل ونوعها :
وتنقسم العمولة إلى ثلاثة أنواع :

أ ـ عمولة عادية وتحسب على رقم المبيعات الإجمالي سواء كانت بالنقد أو الآجل ، ويترتب على ذلك أن الوكيل غير مسئول عن الخسائر الناتجة عن عدم دفع الديون .

ب ـ عمولة ضمان الدفع ، وهذه يلجأ إليها الموكل كعمولة إضافية يمنحها للوكيل مقابل أن يتحمل الأخير الديون المعدومة الناشئة عن مبيعات بضاعة الأمانة بالآجل وتحسب العمولة الإضافية على رقم المبيعات الآجلة فقط .

جـ ـ عمولة شاملة ، وتحتسب على أساس المبيعات النقدية والآجلة كما في حالة العمولة العادية ولكنها تختلف عنها من حيث أن العمولة الشاملة تعني أن الوكيل ضامن للدفع وأنه يتحمل خسائر الديون المعدومة . ويلجأ إليها الموكل لكي يتفادى الخسائر المحتملة نتيجة قيام الوكيل بالبيع على الحساب في مقابل الحصول على العمولة

الإضافية ، وعندما تحتسب العمولة الشاملة (وهي أعلى من العادية) على المبيعات النقدية والآجلة فإن الوكيل يصبح أكثر استعداداً للبيع النقدي ولا حاجة له للبيع الآجل .

وإذا لم ينص العقد على العمولة فتحدد على أساس العرف التجاري في المنطقة فإذا لم يوجد قدرها القاضي (المادة 35 قانون تجاري) .

2 ـ كيفية تسديد الوكيل لقيمة المبيعات ، فقد يتفق على أن يقوم الوكيل بإرسال المتحصلات من المبيعات النقدية والمتحصلات من العملاء على فترات يتفق عليها ، كما أنه ملزم بتقديم كشف بالمبيعات مفصلة إلى مبيعات نقدية آجلة والمصروفات التي انفقها الوكيل والمبالغ المرفقة مع كشف المبيعات ، وقد نصت المادة (705) من القانون المدني الليبي على ضرورة تقديم كشف الحساب إلى الموكل حسب الاتفاق .

3 ـ نوعية المصروفات التي يجوز للوكيل انفاقها على البضاعة بحيث يلتزم الموكل برد قيمتها إلى الوكيل ، وتلك التي يفترض أن يتحملها الوكيل مقابل جزء من العمولة .

4 ـ المدة التي يظل فيها عقد الوكالة سارياً ، وفي حالة إنهاء الوكالة قبل أن يتمكن الوكيل من تصريف البضاعة أعطى القانون للوكيل الحق في الحصول على تعويض عن الضرر الذي قد يلحقه (مادة 716 فقرة (1) مدني) .

5 ـ جواز البيع على الحساب من عدمه ، وجواز البيع بأعلى من السعر المحدد في الفاتورة الصورية ، كما أن الوكيل قد يشترط ألّا يقوم الموكل ببيع نفس السلعة في منطقة الوكيل إلّا عن طريقه مع ضرورة احتساب حقه في عمولة تلك المبيعات .

وقد أشارت المادة 34 من القانون التجاري الليبي إلى أنه لا يجوز للوكيل أن يمنح أجلاً بالوفاء ما لم يأذن له الموكل بذلك .

6 ـ الاتفاق على حق الوكيل من عدمه في الحصول على العمولة بالنسبة للبضاعة التالفة والمؤمن عليها من قبل الوكيل .

الخصائص المميزة لعمليات بضاعة الأمانة من الناحية القانونية :

1 ـ لقد سبق وأن ذكرنا في بداية الفصل أن بضاعة الأمانة تختلف عن عمليات البيع العادي من حيث أن ملكية البضاعة تظل في يد الموكل وأنها لا تنتقل إلى الوكيل ، ويترتب على هذا النتائج التالية :

أ ـ إن البضاعة الباقية بدون بيع في مخازن الوكيل هي ملك للموكل وتدخل ضمن البضاعة الباقية الظاهرةفي ميزانية الموكل .

ب ـ إذا حدث تلف في بضاعة الأمانة فإن الموكل يتحمل هذه الخسارة ولا يتحمل الوكيل أية خسارة ما لم تكن بسبب تقصير منه أو إهمال (المادة 17 قانون تجاري) .

جـ ـ إذا أفلس الوكيل فللموكل الحق في استرداد البضاعة الباقية بالكامل ولا يدخل مع باقي الدائنين لاقتسام قيمتها ما لم يكن للوكيل دين في ذمة الموكل .

2 ـ يكون للوكيل حق امتياز على البضاعة المودعة لديه بصفة أمانة ، فإذا أفلس الموكل فإن للوكيل الحق في استيفاء ديونه من قيمة البضاعة بعد أخذ الإذن من المحكمة ببيعها ويتقدم على كل الدائنين (المادة 23 من القانون التجاري فقرة (2)) .

3 ـ إن التعاقد مع الغير من أجل بيع البضاعة يتم باسم الوكيل ولحساب الموكل وبذلك لا يظهر اسم الموكل في عقود البيع التي يقوم بها الوكيل ، ويترتب على ذلك أن المتعامل مع الوكيل يعتبره هو الملزم بتنفيذ العقد لأن التصرف الذي يبرمه الوكيل يقوم على إرادته هو لا على إرادة الموكل فإذا كان العقد المبرم بين الوكيل والغير عقد بيع ألزم الوكيل بتسليم الشيء المباع وإذا كان العقد المبرم عقد شراء يلزم

الوكيل بدفع الثمن .

4 ـ على كل من الموكل والوكيل أن يقوم بتنفيذ الشروط المتفق عليها في عقد الوكالة من حيث المدة ونسبة العمولة وكيفية حسابها وتحويل أثمان البيع إلى الموكل ونوعية المصروفات التي يحق للوكيل استردادها والتأمين على البضاعة مع مراعاة أنه يحق للوكيل التأمين على البضاعة إذا اقتضت الظروف ذلك وله الحق في المطالبة باسترداد قيمة هذا المصروف حتى ولو لم يطلب منه الموكل التأمين على البضاعة .

5 ـ على الوكيل أن يحافظ على البضاعة المودعة لديه بصفة أمانة وفي هذا الخصوص يجتمع في شخص الوكيل صفتان كوكيل بالعمولة وصفته كمودع لديه وبناء على هذه الصفة الأخيرة يكون ملزماً بالمحافظة على البضاعة وبذل عناية الرجل الحريص (مادة 704 مدني) ويكون مسئولاً أمام الموكل إذا لم يراعي هذه العناية ، وللوكيل الحق في مطالبة الموكل بأية نفقات استلزمتها هذه العناية ، وتقع تبعة هلاك البضاعة على الوكيل إذا كان ذلك راجعاً لخطأه أو إهماله ، فإذا كان ذلك يرجع لقوة قاهرة فإنه لا يكون مسئولاً عن ذلك وتقع تبعة الهلاك على الموكل ، ويجوز الاتفاق على خلاف ذلك كأن يعطي الوكيل نسبة عمولة إضافية مقابل تحمل خسائر تلف أو عجز البضاعة .

6 ـ على الوكيل أن ينفذ التعليمات الكتابية للموكل والتي تعتبر في حكم التعليمات الإلزامية ، وللموكل الحق في المطالبة بالتعويض عن الأضرار التي قد تلحقه من مخالفة الوكيل لهذه التعليمات ، مثال ذلك جواز عدم البيع على الحساب إلاّ بأمر من الموكل .

أما التعليمات التوجيهية فهي تعليمات يحق للوكيل مخالفتها إذا اقتضت الأحوال ذلك .

7 ـ لا يجوز للوكيل شراء البضاعة المودعة لديه بصفة أمانة ، وقد أشار

المشروع إلى ذلك في المادة (108) من القانون المدني الليبي ، واعتبر القانون الشراء باطلاً ما لم يجزه الموكل ، فإذا أجازه أصبح العقد صحيحاً واعتبرت العملية من مشتريات عادية لا يستحق عنها عمولة .

الخطوات العملية لبضاعة الأمانة :

1 ـ يقوم الموكل (بعد أن يحدد المنطقة والوكيل) بإعداد البضاعة المراد إرسالها إلى الوكيل ويحرر بها فاتورة ترسل مع البضاعة وتبين الفاتورة عدد الوحدات المرسلة أو وزنها وأنواعها وأوصافها والسعر المحدد لبيعها كحد أدنى وهو بدون شك أكبر من ثمن التكلفة . ونظراً لأن عملية إرسال البضاعة لا تعتبر مبيعات وأن الوكيل لا يعتبر مديناً بقيمتها فإن الفاتورة تسمى فاتورة صورية Proforma Invoice تمييزاً لها عن فاتورة البيع العادي . ويقوم الموكل بإثبات إرسال البضاعة في دفاتره على أساس التكلفة وليس على أساس الفاتورة الصورية لأنه لا يجوز أخذ أرباح لم تتحقق بعد .

2 ـ من الطبيعي أن يقوم الموكل بدفع نفقات في سبيل إرسال بضاعة الأمانة إلى الوكيل ، ومن ضمن هذه المصروفات على سبيل المثال مصروفات اللف والحزم ومصروفات النقل ومصروفات التأمين على البضاعة أثناء الطريق وتحمل كافة هذه المصروفات على بضاعة الأمانة .

3 ـ عند وصول بضاعة الأمانة إلى الوكيل يقوم بحصرها ومطابقتها مع الفاتورة الصورية والتأكد من سلامتها وتبليغ الموكل عن أي عجز أو تلف في البضاعة ثم يقوم بنقلها إلى مخازنه ، ويتكبد في سبيل نقلها وإعدادها للبيع ببعض المصروفات مثل النقل والتخزين وفي أحيان أخرى مصروفات جمركية ومصروفات إعلان . وفي العادة فإن هذه المصروفات يتحمل بها الموكل ما لم يوجد نص في عقد الوكالة يخالف ذلك .

4 ـ يقوم الوكيل ببيع البضاعة حسب السعر المحدد وبالشروط المتفق عليها

ويقيد لنفسه حقه في العمولة ويحملها للموكل .

5 ـ يقوم الوكيل من وقت لآخر حسب ما ينص عليه عقد الوكالة بإرسال كشف إلى الموكل يبين البضاعة المباعة والمصروفات المختلفة التي دفعها الوكيل والمبالغ التي قد يكون الوكيل قد أرسلها إلى الموكل وعدد وحدات البضاعة الباقية وقد يرفق مع هذا الكشف صك أو كمبيالة بقيمة المستحق للموكل أو جزء منه ويسمى هذا الكشف حساب المبيع أو كشف حساب بيع بضاعة الأمانة ، وليس لهذا الكشف شكل خاص وإنما يصور بالشكل الذي يراه الوكيل ملائماً وقد يأخذ الشكل التالي :

الموكل : .... حساب البيع عن الفترة   التاريخ : ....

العنوان : .... من .... إلى ....رقم حساب المبيع : ..

البيان	العدد	السعر	مبالغ جزئية	مبالغ كلية	التاريخ
المبيعات	××	××	××		
	. .	. .	. .		
إجمالي المبيعات				××	
المصروفات :					
نقل وتخزين			××		
تأمين			××		
إعلان			××		
العمولة بواقع ٪			××	××	
مبلغ مستحق للموكل				××	
الدفعات تحت الحساب			××	××	
المسدد بصك مرفق			××	××	
الرصيد				××	

المبحث الثاني
المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة المنتهية

الإطار العام :

سنتناول في هذا البحث الإطار العام للقيود المحاسبية لبضاعة الأمانة وذلك بفرض أن كل البضاعة المرسلة كأمانة قد تم بيعها في نفس السنة الحالية التي أرسلت خلالها ، وأنه لم تكن هناك عمليات رد للبضاعة أو عمليات تلف أو عجز في قيمة المخزون ، ولم تكن هناك عمليات تحويل لبضاعة الأمانة من وكيل لآخر .

وتتوقف المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة في دفاتر الموكل على عدد من الاختيارات نذكرها فيما يلي :

1 ـ نوع العمولة المتفق عليها (عمولة عادية أو عمولة ضامنة) .
2 ـ الاحتفاظ بحسابات خاصة ببضاعة الأمانة من عدمه .
3 ـ الطريقة المتبعة في المحاسبة على المخزون (طريقة الجرد الدوري أو الجرد المستمر .

وسنقتصر مناقشتنا في هذا البحث والمباحث التي تليه على المعالجة المحاسبية بغرض الاحتفاظ بحسابات مستقلة ببضاعة الأمانة في ظل نظام الجرد الدوري ، وسنناقش في ملحق هذا الفصل الطرق المختلفة لعمليات بضاعة الأمانة في دفاتر الموكل في حالة عدم الاحتفاظ بحسابات خاصة ببضاعة الأمانة في ظل نظام الجرد الدوري وكذلك المعالجة المحاسبية في حالة فتح حسابات خاصة ببضاعة الأمانة مع استخدام نظام الجرد المستمر في معالجة

المخزون . وأخيراً نناقش المعالجة المحاسبية لبضاعة الأمانة في دفاتر الوكيل إذا رغب في فتح حسابات خاصة ببضاعة الأمانة .

أولاً : المعالجة المحاسبية في دفاتر الموكل :

من المستحسن وقبل البدء في القيود المحاسبية لبضاعة الأمانة في دفاتر الموكل أن تعطى لمحة عن طبيعة الحسابات التي يمسكها الموكل .

1 ـ حساب بضاعة أمانة لدى الوكيل :

وهو حساب ذو عرضين ، فمن جهة يعتبر حساب نتيجة[1] ، تقيد به تكلفة البضاعة المرسلة للوكيل وتقيد به أيضاً المصروفات التي ينفقها الموكل أو الوكيل بما في ذلك عمولة الوكيل ، كما تقيد به القيمة البيعية للبضاعة المباعة . وبهذه الصفة فإن حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل يظهر الربح أو الخسارة الناتجة عن صفقة بضاعة الأمانة (في حالة بيع كل البضاعة المرسلة للوكيل) ومن جهة أخرى فإن الحساب يعتبر من حسابات الأصول إذ تظهر به قيمة البضاعة الباقية مقومة بحسب سعر التكلفة كرصيد مرحّل في نهاية الفترة ورصيد منقول في بداية الفترة التالية والفرق بين مجموع الجانب المدين والجانب الدائن يمثل نتيجة التعامل في بضاعة الأمانة . وحساب بضاعة الأمانة شبيه بحساب بضاعة الفرع إلى حد كبير باستثناء أن حساب بضاعة الفرع يظهر مجمل دخل الفرع فقط في حين أن حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل تظهر به المصروفات البيعية ومصروف العمولة وغيرها من المصروفات التي ترتبط بنشاط الوكيل أما المصروفات الأخرى غير المباشرة والتي ترتبط ببضاعة الأمانة فتقيد في ملخص دخل الأمانة .

---

(1) إذا رأت المنشأة ضرورة إظهار بيانات تفصيلية عن مبيعات بضاعة الأمانة ومصروفاتها فإنه يمكن اعتبار حساب بضاعة الأمانة من حسابات الأصول فقط ، وذلك كما سنرى في نهاية هذا المبحث.

2 ـ حساب بضاعة أمانة مرسلة[1] وتتلخص وظيفة هذا الحساب في تحديد البضائع التي تم إرسالها إلى الوكيل بصفة أمانة ويقفل رصيد هذا الحساب في ملخص الدخل مباشرة أو في حساب المشتريات .

3 ـ حساب جاري الوكيل وهو حساب شخصي يعتبر مديناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة (إذا كان الوكيل ضامناً للدفع) كما يعتبر دائناً بقيمة العمولة وكذلك ما يرسله الوكيل من نقدية أو أوراق تجارية .

4 ـ حساب مديني بضاعة الأمانة وهو حساب شخصي يحتفظ به الموكل في حالة العمولة العادية لأن الوكيل لا يسأل عن الديون المعدومة ، ولذلك فإن الديون الناتجة عن البيع على الحساب هي ديون الموكل وليست ديون الوكيل .

5 ـ حساب ملخص دخل بضاعة أمانة لدى الوكيل ، وهو حساب مؤقت تقيد به العمليات المرتبطة ببضاعة الأمانة بطريقة غير مباشرة مثل خسائر التلف ومصروفات بضاعة الأمانة المرتدة والخصم المسموح به والديون المعدومة كما ترحل إليه نتيجة التعامل في بضاعة الأمانة لدى الوكيل وفي نهاية السنة يقفل رصيد الحساب في ملخص الدخل العام .

القيود المحاسبية :

1 ـ عندما يقوم الموكل بإرسال بضاعة إلى الوكيل تقيد بثمن تكلفتها بالقيد التالي :

.... من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل ....

.... إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة

2 ـ إذا أنفق الموكل بعض المصروفات على بضاعة الأمانة مثل مصروفات

---

(1) على القارىء أن يلاحظ أننا نستخدم حساب بضاعة مرسلة بنفس المفهوم الذي استخدمناه عند دراسة الفروع ، وأن هناك من يستخدم هذا الحساب بنفس مفهوم بضاعة أمانة لدى الوكيل .

الشحن أو التأمين أو غير ذلك تقيد هذه المصروفات على بضاعة الأمانة بالقيد التالي :

.... من حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل ....

.... إلى حـ/النقدية

3 ـ عند استلام الوكيل للبضاعة فإنه من الطبيعي أن يقوم بانفاق بعض المصروفات لأجل تخزينها وتسويقها والمحافظة عليها ، كما يتولى عملية بيعها وتحصيل الثمن . ولا يعلم الموكل بهذه الأمور إلاّ عند استلامه لكشف حساب المبيع الذي يرسله الوكيل ، عندئذ تقيد المصروفات التي أنفقها الوكيل كالآتي :

أ ـ العمولة :

.... من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل ....

.... إلى حـ/جاري الوكيل ....

ب ـ المصروفات الأخرى :

.... من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل ....

.... إلى حـ/جاري الوكيل ....

4 ـ من خلال كشف حساب المبيع يقوم الموكل بقيد مبيعات بضاعة الأمانة . ويعتبر الوكيل في حالة العمولة الضامنة مسئولاً عن قيمة المبيعات من لحظة بيعها ، وهو بذلك يعتبر مديناً بقيمة المبيعات النقدية والآجلة على السواء ، أما في حالة العمولة العادية فإنه غير مسئول عن الديون المعدومة ويتحمل الموكل هذه الخسارة ، وتقيد المبيعات كالآتي :

أ ـ في حالة العمولة الضامنة والشاملة :

.... من حـ/جاري الوكيل (المبيعات النقدية والآجلة)

. . . إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل ....

ب ـ في حالة العمولة العادية :

هنا نفرق بين المبيعات النقدية والمبيعات الآجلة .

قيد المبيعات النقدية :

.... من حـ/جاري الوكيل ....

.... إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل ....

قيد المبيعات الآجلة :

.... من حـ/مديني بضاعة الأمانة

. . .إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل. . .

5 ـ **إذا** قام الوكيل بتحويل نقدية أو دفعة إلى الموكل أو إذا قبل كمبيالة أو حرر له سنداً إذنياً فإن الموكل يجري **القيد التالي :**

.... من حـ/النقدية

أو .... من حـ/أوراق قبض

.... إلى حـ/جاري الوكيل .

ثانياً : المعالجة المحاسبية في دفاتر الوكيل :

طبيعة الحسابات التي يحتفظ بها الوكيل :

1 ـ **حساب جاري الموكل :** يعتبر هذا الحساب من أهم الحسابات بالنسبة للوكيل فهو يحدد مركز الموكل بالنسبة للوكيل . وتقيد بهذا الحساب جميع المصروفات التي ينفقها الوكيل على بضاعة الأمانة ، وكذلك الدفعات المرسلة للموكل تحت الحساب والعمولة المستحقة للوكيل ، كما تقيد به قيمة مبيعات بضاعة الأمانة ورصيد هذا الحساب يمثل المستحق للوكيل طرف الموكل إذا كان الرصيد مديناً ، كما يبين المستحق للموكل طرف الوكيل **إذا** كان الرصيد دائناً .

2 ـ **حساب مديني الموكل :** ويفتح هذا الحساب إذا كان الوكيل لا يتقاضى عمولة ضمان دفع ، ونكرر هنا ما سبق **أن** أشرنا إليه من أن الوكيل غير

مسئول عما يعدم من الديون في حالة العمولة العادية ، وأن الديون في هذه الحالة هي ديون الموكل وليست ديون الوكيل ، ويفترض ألّا تؤثر على أصول الوكيل ، ولهذا يعتبره البعض من الحسابات النظامية ويوجد له حساب مقابل يعرف بحساب مقابل مديني الموكل[1] .

3 ـ **حساب مقابل مديني الموكل** : وهو من الحسابات النظامية يستخدم ليقابل حساب مديني الموكل إذا تم الأخذ بفكرة الحسابات النظامية ، وهو يبين ديون الموكل على من اشترى البضاعة على الحساب .

وفي الواقع فإن وجود هذا الحساب يبين بوضوح العلاقة بين حساب جاري الوكيل في دفاتر الموكل ، وحساب جاري الموكل في دفاتر الوكيل . فلو نظرنا إلى قيد المبيعات الآجلة في حالة العمولة العادية في دفاتر الموكل نجد أن الوكيل لم يعتبر طرفاً في القيد وبناءاً على ذلك فإن الوكيل عندما يقوم بقيد المبيعات على الحساب يجب ألّا يدخل حساب جاري الموكل طرفاً في القيد للحفاظ على تساوي الحسابين .

ملاحظة :

إذا تم الأخذ بفكرة الحسابات النظامية وإدخال حساب مقابل مديني الموكل فإن قيد البيع يعكس في حالة إعدام الديون والخصم المسموح به وكذلك تحصيلات المدينين ، مع مراعاة أن القيد العكسي يتم بقيمة ما يعدم من الدين أو بقيمة الخصم المسموح به أو القيمة التي تم تحصيلها فقط . وفي حالة تحصيل الديون فإنه بالإضافة إلى القيد العكسي للقيد النظامي ، يضاف قيد آخر أساسي يجعل فيه حساب النقدية مديناً وحساب جاري الموكل دائناً بقيمة ما تم تحصيله ، وبذلك يظهر التزام الوكيل بقيمة المتحصل من المبيعات النقدية فقط .

---

(1) محمد حمدي النشار «دراسات في المحاسبة الراقية» منشأة المعارف 1967 ص 30 .

القيود المحاسبية :

1 ـ عند استلام الوكيل للبضاعة يقوم بالتأكد من مطابقتها للفاتورة الصورية ، ثم يتم عمل مذكرة في اليومية العامة تبين البضاعة المستلمة وأوصافها . ولا يترتب على هذا العمل أية مسئولية أو أية قيود محاسبية . وقد يرى البعض أن يقوم الوكيل بإعداد قيد نظامي بقيمة البضاعة المستلمة على الصورة التالية :

.... من حـ/بضاعة أمانة الموكل ....

.... إلى حـ/الموكل .... بضاعة أمانة

2 ـ **إذا** قام الوكيل بدفع نفقات نقل أو تخزين أو تأمين فإنه يقوم بتحميل الموكل بكل هذه المصاريف حسب عقد الوكالة وتقيد بالقيد التالي :

.... من حـ/جاري الموكل

.... إلى حـ/الخزينة

3 ـ **إذا** نص الاتفاق على أن يقوم الوكيل بدفع مبالغ نقدية مقدماً ، أو تحرير ورقة تجارية فإن القيد في دفاتر الوكيل يكون :

.... من حـ/جاري الموكل

.... إلى حـ/النقدية

أو .... إلى حـ/أوراق الدفع

4 ـ عند بيع الوكيل للبضاعة فإنه يقيد ذلك في دفاتره حسب نوع العمولة :

أ ـ في حالة العمولة الضامنة بقيد المبيعات النقدية أو الآجلة بالقيد التالي :

.... من حـ/المدينين

.... إلى حـ/جاري الموكل

ويبدو واضحاً أن الحساب المدين هو حساب المدينين ، أي مديني الوكيل ، لأنه هو المسئول عن الديون وما يعدم منها مقابل العمولة الإضافية .

ب ـ في حالة العمولة العادية فإن المبيعات النقدية تقيد كالآتي :

.... من حـ/النقدية

.... إلى حـ/جاري الموكل

أما المبيعات الآجلة فتقيد :

.... من حـ/مديني الموكل

.... إلى حـ/مقابل مديني الموكل (1)

5 ـ يقوم الوكيل باحتساب نصيبه في العمولة المتفق عليها وتقيد كالآتي :

.... من حـ/جاري الموكل

.... إلى حـ/عمولة بضاعة أمانة

6 ـ عند إرسال كشف حساب المبيع إلى الموكل ، فإن الوكيل قد يرفق بالكشف صكاً أو ورقة تجارية بقيمة ما يستحق عليه من ديون ، ويقيد ذلك كالآتي :

.... من حـ/جاري الموكل

.... إلى حـ/النقدية

أو .... إلى حـ/أوراق دفع

مثال (1) :

في 1992/1/1 م أرسلت شركة الجبل بضاعة إلى شركة الاتحاد ببنغازي لتقوم بتصريفها مقابل عمولة عادية 5٪ على جميع المبيعات ، كما أرسلت في نفس الوقت بضاعة إلى شركة سرت لتصنيع وتجارة الأقمشة لبيعها مقابل عمولة شاملة 8٪ ، وقد كانت تكلفة البضاعة المرسلة والمصروفات التي انفقها الموكل كالآتي :

البضاعة المرسلة إلى شركة الاتحاد 8000 دينار .

(1) يرى البعض أن يكون الطرف الدائن هو حساب جاري الموكل بدلاً من مقابل مديني الموكل وإذا أخذنا بهذا الرأي فإنني أحبذ أن يظهر حساب مديني الموكل في الميزانية مخصوماً من حساب جاري الموكل حتى تظهر قيمة الالتزام الحقيقية .

المصروفات التي انفقها الموكل 500 دينار تأمين ، 300 دينار شحن .

البضاعة المرسلة إلى شركة سرت 10000 دينار .

المصروفات التي انفقها الموكل 300 دينار مصروفات نقل ، 200 دينار تأمين .

وعند استلام الموكل لكشف الحساب من الوكلاء اتضح ما يلي :

	شركة الاتحاد	شركة سرت
مبيعات نقدية	7000 دينار	8500 دينار
مبيعات على الحساب	5000 دينار	4500 دينار
مصروفات تخزين	400 دينار	300 دينار
صروفات بيعية	300 دينار	200 دينار
العمولة	600 دينار	1040 دينار
الصك المرفق	بالمبلغ المستحق	4200 دينار

المطلوب:

1 ـ إعداد قيود اليومية بدفاتر كل من الموكل والوكلاء .

2 ـ إعداد حساب بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد وحساب جاري الوكيل في دفاتر شركة الجبل.

3 ـ إعداد حساب الموكل في دفاتر شركة الاتحاد .

الحل :

1 ـ أ ـ القيود في دفاتر الموكل.

من مذكورين

8000 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد*

1000 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة سرت*

18000 إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة للوكلاء

إثبات إرسال البضاعة .

* يمكن الاكتفاء بحساب عام يطلق عليه حساب بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أن تظهر البيانات التفصيلية في دفتر أستاذ مساعد لبضاعة الأمانة.

من مذكورين
800 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد
500 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة سرت
1300 إلى حـ/النقدية
إثبات النفقات التي دفعها الموكل .

من مذكورين
700 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد
500 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة سرت
إلى المذكورين
700 حـ/جاري الوكيل ، شركة الاتحاد
500 حـ/جاري الوكيل ، شركة سرت
إثبات مصروفات الوكلاء باستثناء العمولة .

من مذكورين
600 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد
1040 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة سرت
إلى مذكورين
600 حـ/جاري الوكيل ، شركة الاتحاد
1040 حـ/جاري الوكيل ، شركة سرت
قيد العمولة .

من مذكورين
7000 حـ/جاري الوكيل شركة الاتحاد
5000 حـ/مديني بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد

12000 إلى حـ/بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد
قيد مبيعات بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد .

13000 من حـ/جاري الوكيل ، شركة سرت
13000 إلى حـ/بضاعة الأمانة لدى شركة سرت .
قيد مبيعات بضاعة الأمانة لدى شركة سرت .

ثم تعد قيود نتائج بضاعة الأمانة وقيد الإقفال الخاص بهذه النتيجة كالآتي :

من مذكورين
1900 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد
960 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة سرت
2860 إلى حـ/ملخص دخل بضاعة لدى الوكلاء . . . .

2860 من حـ/ملخص دخل بضاعة لدى الوكلاء
2860 إلى حـ/ملخص الدخل العام

ب ـ <u>القيود في دفاتر شركة الاتحاد (الوكيل) :</u>

* عند استلام البضاعة يقوم الوكيل بعمل مذكرة بكمية البضاعة وأوصافها والسعر المحدد لبيعها .

700 من حـ/جاري الموكل شركة الجبل
700 إلى حـ/النقدية
إثبات المبالغ التي انفقها الوكيل على بضاعة أمانة .

600 من حـ/جاري الموكل شركة الجبل
600 إلى حـ/إيراد عمولة بضاعة الأمانة.

إثبات حق الوكيل في العمولة .

700 من حـ/النقدية
700 إلى حـ/جاري الموكل ، شركة الجبل .
قيد المبيعات النقدية .

500 من حـ/مديني الموكل ، شركة الاتحاد
500 إلى حـ/مقابل مديني الموكل
قيد المبيعات الآجلة بعمولة عادية .

5700 من حـ/جاري الموكل شركة الاتحاد
5700 إلى حـ/النقدية
دفع الرصيد المستحق للموكل .

جـ ـ القيود في دفاتر شركة سرت (الوكيل) :

* إعداد مذكرة بكميات وأوصاف البضاعة المستلمة والسعر المحدد لبيعها .

500 من حـ/جاري الموكل، شركة الجبل
500 إلى حـ/النقدية

إثبات المبالغ التي صرفها الوكيل على بضاعة الأمانة

1040 من حـ/جاري الموكل، شركة الجبل
1040 إلى حـ/إيراد عمولة بضاعة الأمانة

8500 من حـ/النقدية
8500 إلى حـ/جاري الموكل ، شركة الجبل
قيد المبيعات النقدية .

4500 من حـ/المدينين
4500 إلى حـ/جاري الموكل ، شركة الجبل
قيد المبيعات الآجلة بعمولة ضمان دفع .

5700 من حـ/جاري الموكل ، شركة الجبل

5700 إلى حـ/النقدية
دفع جزء من الرصيد المستحق للموكل .

2 ـ الحسابات بدفاتر الموكل :

حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد

8000	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة	7000	من حـ/جاري الوكيل،شركة الاتحاد
800	إلى حـ/النقدية	5000	من حـ/مديني بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد
700	إلى حـ/جاري الوكيل ، شركة الاتحاد		
600	إلى حـ/جاري الوكيل ، شركة الاتحاد		
1900	إلى حـ/ملخص دخل بضاعة لدى الوكلاء		
12000		12000	

ب ـ **حـ/جاري الوكيل ، شركة الاتحاد**

7000	إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل	700	من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل شركة الاتحاد
		600	من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل شركة الاتحاد
		5700	الرصيد قبل استلام المبلغ
7000		7000	
5700	رصيد منقول	5700	من حـ/النقدية
5700		5700	

3 ـ دفاتر الوكيل شركة الاتحاد :

حـ/جاري الموكل بشركة الجبل

700	إلى حـ/النقدية ومصروفات	700	من حـ/النقدية (المبيعات النقدية)
600	إلى حـ/العمولة		
5700	الرصيد قبل التسديد		
7000		7000	
5700	إلى حـ/النقدية	5700	الرصيد

ويلاحظ أن رصيد حساب جاري الموكل في دفاتر الوكيل هو نفس الرصيد في حساب جاري الوكيل في دفاتر الموكل وذلك لأن قيمة المبيعات الآجلة لم تقيد لحساب الموكل بل قيدت في حساب مقابل مديني الموكل وهو حساب نظامي كما أسلفنا.

طريقة أخرى :

تطرقنا في الصفحات السابقة إلى أن حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل يمكن أن يقوم بوظيفة استخراج النتيجة حيث اشتمل الحساب في الجانب المدين على تكلفة البضاعة المرسلة وجميع النفقات المتعلقة بها من بيعية وإدارية وغيرها ، كما اشتمل الحساب في الجانب الدائن منه على قيمة مبيعات بضاعة الأمانة . وإذا رأت الشركة ضرورة إظهار مبيعات بضاعة الأمانة ومصروفاتها بطريقة تفصيلية في قائمة الدخل بدلاً من الاكتفاء بنتيجة نشاط بضاعة الأمانة فإنه يمكن إجراء التعديل التالي :

1 ـ تقيد في حساب بضاعة الأمانة لدى الوكلاء تكلفة البضاعة المرسلة وكل ما يتعلق بها من مصروفات باستثناء العمولة والمصروفات البيعية حيث يخصص لكل منها حساباً مستقلاً .

2 ـ تقيد المبيعات الخاصة ببضاعة الأمانة في حساب يطلق عليه مبيعات

بضاعة الأمانة ، ويقفل في نهاية الفترة في ملخص الدخل حسب الطرق المعتادة .

3 ـ تحسب تكلفة بضاعة الأمانة المباعة ويعد بها القيد التالي :

× × من حـ/تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة

× × إلى حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل

ويمكن تحديد تكلفة البضاعة الباقية بالطريقة التي سنبينها في البحث الثالث ومن ثم يسهل تحديد تكلفة البضاعة المباعة على اعتبار أنها المتمم الحسابي لحساب بضاعة الأمانة لدى الوكلاء .

وبذلك فإن حل المثال السابق سيكون على الصورة التالية آخذين في الاعتبار القيود الخاصة بشركة الاتحاد فقط .

8000 من حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد

8000 إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة للوكلاء

800 من حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد

800 إلى حـ/النقدية

من مذكورين

400 حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد

300 حـ/مصروفات بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد

700 إلى حـ/جاري الوكيل شركة الاتحاد

600 من حـ/عمولة مبيعات بضاعة الأمانة

600 إلى حـ/جاري الوكيل شركة الاتحاد

من مذكورين

7000 حـ/ جاري الوكيل ـ شركة الاتحاد

5000 حـ/مديني بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد

12000 إلى حـ/مبيعات بضاعة الأمانة

ونظراً لأن كل البضاعة قد تم بيعها فإن تكلفة البضاعة المباعة هي رصيد حساب بضاعة الأمانة ويعد القيد التالي :

9200 من حـ/تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة
9200 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى شركة الاتحاد

ثم تعد قائمة دخل على الشكل التالي :

مبيعات بضاعة الأمانة	12000	دينار
يطرح تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة	9200	دينار
مجمل دخل بضاعة الأمانة	2800	دينار
يطرح عمولة مبيعات بضاعة الأمانة	600	دينار
مصروفات بيعية أخرى	300	دينار
دخل بضاعة الأمانة	1900	دينار

ويظهر حساب بضاعة الأمانة في ظل هذه الطريقة على الصورة التالية :

حـ/بضاعة الأمانة لدى شركة الاتحاد

8000	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة	9200	من حـ/تكلفة مبيعات بضاعة الأمانة
800	إلى حـ/النقدية		
400	إلى حـ/جاري الوكيل شركة الاتحاد		
9200		9200	

المبحث الثالث
مشاكل محاسبية أخرى

تطرقنا في البحث الثاني إلى الإطار العام لمحاسبة بضاعة الأمانة . ولقد افترضنا أن كل بضاعة الأمانة قد تم بيعها خلال نفس السنة ، إلاّ أن مثل هذا الفرض قليل الحدوث إذ قد لا يتمكن الوكيل من بيع كل البضاعة. إضافة إلى ذلك فإن هناك عمليات أخرى تحدث يمكن أن تؤثر في استخراج نتيجة بضاعة الأمانة ، وتحتاج من المحاسب إلى معالجة خاصة . وسنتناول في هذا البحث الأمور التالية :

1 ـ البضاعة الباقية .
2 ـ البضاعة المرتدة من الوكيل إلى الموكل .
3 ـ الديون المعدومة والخصم المسموح به .
4 ـ البضاعة التالفة أو العجز في البضاعة .
5 ـ تحويل البضاعة من وكيل لآخر .
6 ـ إفلاس الوكيل .

أولاً : البضاعة الباقية :

لقد أشرنا عند دراسة خصائص بضاعة الأمانة إلى أن البضاعة الباقية ملك للموكل وتظهر ضمن البضاعة الباقية في دفاتره . ولكن التساؤل هو : كيف تقدر البضاعة الباقية لدى الوكيل بدفاتر الموكل؟ .

إن القاعدة العامة في تقييم البضاعة هي التكلفة أو السوق أيهما أقل . ولكن بالنسبة للتكلفة في حالة بضاعة الأمانة تعني التكلفة الأصلية مضافاً إليها

نصب البضاعة الباقية من مصروفات الموكل والوكيل (وتعرف بالمصروفات الشاملة) بنسبة كمية البضاعة المتبقية إلى إجمالي الكمية . مع مراعاة أن المصروفات الشاملة لا تشمل المصروفات البيعية والعمولة وذلك لأن هذه المصروفات بطبيعتها تخص الجزء المباع فقط . أما المصروفات الأخرى فهي تصرف قبل عملية البيع .

وبعد تحديد قيمة البضاعة الباقية تدرج في حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل في الجانب الدائن كرصيد مرحل[1] على أن يعاد فتح الحساب في بداية الفترة التالية بنفس القيمة كرصيد منقول .

والمثال التالي يبين كيفية تحديد نصيب البضاعة الباقية من المصروفات :

مثال (2) :

أرسلت إحدى الشركات لوكيلها بسبها عدد (15) صندوق من المنسوجات بكل صندوق 10 قطع وذلك لتصريفها مقابل عمولة شاملة 10٪ على جميع المبيعات . وقد كانت تكلفة القطعة الواحدة 25 دينار . وقد اتفق الموكل مبلغ 75 دينار في سبيل شحنها كما دفع مبلغ 15 دينار مصروفات تأمين .

وبعد استلام كشف حساب المبيع اتضح ما يلي :

عدد القطع المباعة 120 قطعة بسعر بيع 40 دينار .
مصروفات إعلان 60 دينار .
مصروفات نقل وتخزين 30 دينار .
مصروفات تأمين 80 دينار .
العمولة 480 دينار .

---

(1) يرى البعض أن يتم ذلك بقيد يجعل فيه حساب بضاعة الأمانة الباقية مديناً بقيمة البضاعة وحساب بضاعة الأمانة لدى الوكلاء دائناً ، ثم يقفل حساب بضاعة الأمانة الباقية في بداية العام التالي في حساب بضاعة أمانة لدى الوكلاء بنفس الطريقة التي أشرنا إليها عند دراسة الفروع غير المستقلة .

المطلوب :
تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل .

الحل :
تحديد المصروفات الشاملة هي :

مصروفات الموكل : ـ	75 دينار	شحن
	15 دينار	تأمين
مصروفات الوكيل : ـ	30 دينار	تخزين ونقل
	80 دينار	تأمين
	200	

نصيب البضاعة الباقية من المصروفات=

$$\text{قيمة المصروفات} \times \frac{\text{كمية البضاعة الباقية}}{\text{إجمالي كمية البضاعة التي يخصمها المصروف}}$$

نصيب البضاعة الباقية من المصروفات الشاملة = $\frac{30}{150} \times 200 = 40$ دينار

تكلفة البضاعة الباقية الأصلية = $30 \times 25 = 750$
التكلفة الكلية 790

ويظهر حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل بسبها على الصورة التالية :

حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

المبلغ	البيان	المبلغ	البيان
3750	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة	4800	من حـ/ جاري الوكيل
75	إلى حـ/ النقدية (شحن)		
15	إلى حـ/ النقدية (تأمين)		
60	إلى حـ/جاري الوكيل (إعلان)		
30	إلى حـ/جاري الوكيل (نقل وتخزين)		
80	إلى حـ/جاري الوكيل (التأمين)	790	رصيد 12/31 (البضاعة الباقية)
480	إلى حـ/جاري الوكيل (عمولة)		
1100	إلى حـ/ملخص دخل بضاعة لدى الوكلاء		
4428		4428	
5590		5590	

البضاعة الباقية في حالة وجود تلف :

لقد بينا في الفقرة السابقة أن البضاعة الباقية تحدد على أساس تكلفتها مضافاً إليها نصيبها من المصروفات الشاملة . ولكن في حالة حدوث التلف فإن المصروفات الشاملة قد تحدث قبل حدوث التلف أو بعده ، ففي حالة حدوث التلف عندما تكون البضاعة في طريقها إلى الوكيل فإن المصاريف الشاملة التي أنفقها الموكل تسمى مصروفات شاملة قبل التلف بينما ما ينفقه الوكيل بعد استلام البضاعة واكتشاف التلف فهي مصروفات شاملة بعد التلف . وهي تخص الجزء الباقي بعد استبعاد التلف ، وكذلك الأمر في حالة حدوث حريق بمخازن الوكيل فقد يترتب على حدوث الحريق أن يقوم الوكيل بنقل الجزء من البضاعة الذي لم تصبه النيران إلى مخزن آخر أو أن يقوم بدفع نفقات إعادة تغليف أو غيرها . وهنا أيضاً نجد أن المصروفات الشاملة تنقسم إلى قسمين : مصروفات أنفقها الموكل والوكيل قبل حدوث التلف وهي تخص جميع البضائع وأخرى أنفقها الوكيل بعد حدوث التلف وهي تخص فقط البضاعة التي نجت من الحريق . ويجب أن يؤخذ هذا في الاعتبار عند توزيع المصاريف الشاملة على البضاعة الباقية .

مثال (3) :

أرسل موكل عدد 250 وحدة من بضاعة ما إلى وكيله لغرض تصريفها . وقد أنفق الموكل مبلغ 300 دينار مقابل شحن وتأمين البضاعة . وعند استلام الوكيل لهذه البضاعة اتضح أن عدد الوحدات الجيدة 240 وحدة فقط وقد أبلغ الموكل بذلك وقد قام الوكيل بدفع نفقات نقل وتخزين لهذه البضاعة بلغت 480 دينار وبلغت مصروفات الدعاية والإعلان عن السلعة مبلغ 100 دينار . وعند إرسال كشف الحساب إلى الموكل اتضح أن عدد الوحدات الباقية بالمخازن 20 وحدة .

المطلوب :

تحديد نصيب البضاعة الباقية من المصروفات الشاملة .

الحل :

المصروفات الشاملة قبل حدوث التلف (أو السرقة) 300 دينار

المصروفات الشاملة بعد حدوث التلف 480 دينار

نصيب البضاعة الباقية من المصروفات قبل حدوث التلف =

$\frac{20}{250} \times 300 = 24$ دينار

نصيب البضاعة الباقية من المصروفات بعد حدوث التلف=

$\frac{20}{240} \times 480 = \underline{40}$

إجمالي نصيب البضاعة من المصروفات الشاملة . 64 دينار

وتحدد قيمة البضاعة الباقية التي تظهر في حساب بضاعة الأمانة بإضافة مبلغ 64 دينار إلى التكلفة الأصلية .

ملاحظة :

يجب أن يلاحظ أن عدد الوحدات قبل حدوث التلف كانت 250 وحدة في

حين أن عدد الوحدات بعد التلف 240 وحدة فقط ويظهر ذلك بوضوح في العمليات الحسابية .

ثانياً : البضاعة المرتدة :

قد لا يتمكن الوكيل من تصريف البضاعة التي أرسلها إليه الموكل ، وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإعادتها إلى الوكيل أو تحويلها إلى وكيل آخر بناء على طلب من الموكل . ويترتب على رد البضاعة إلى الموكل أن تجري القيود التالية :

1 ـ يقوم الموكل بتحديد قيمة البضاعة المردودة على أساس ثمن تكلفتها الأصلي دون احتساب أية مصروفات يكون الموكل قد أنفقها على البضاعة أثناء إرسالها إلى الوكيل ويقيد تكلفة الجزء المرتد بقيد عكسي لقيد الإرسال كالآتي :

من حـ/ بضاعة أمانة مرسلة

إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل. . .

أما المصروفات التي أنفقت على بضاعة الأمانة سواء من قبل الموكل أو الوكيل فإنها تجمع في حساب خاص وتحمل على ملخص دخل بضاعة الأمانة باعتبارها تمثل خطأ الموكل ولا علاقة لبضاعة الأمانة بها بصورة مباشرة .

2 ـ يحدد نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الموكل بنفس الكيفية التي حددنا بها نصيب البضاعة الباقية وتقيد بجعل حساب مصروفات بضاعة مرتدة مديناً وحساب بضاعة أمانة لدى الوكيل دائناً . ويترتب على هذا القيد أن يخفض مصروفات بضاعة الأمانة بنصيب الجزء المرتد . ويكون القيد :

من حـ/ مصروفات بضاعة أمانة مرتدة

الى حـ/ بضاعة أمانة لدى الوكيل. .

وعند استلام الموكل لكشف الحساب يحدد الموكل نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الوكيل وهذه المصروفات على نوعين : مصروفات خاصة بالبضاعة المرتدة ومصروفات عامة .

3 ـ تقيد المصروفات الخاصة بالبضاعة المرتدة (مثل مصروفات النقل من مقر الوكيل إلى الموكل) بالقيد التالي :

من حـ/ مصروفات بضاعة مرتدة

الى حـ/ جاري الوكيل .

4 ـ أما المصروفات الشاملة التي يكون الوكيل قد صرفها على البضاعة بصفة عامة قبل عملية الرد فهذه يحدد نصيب البضاعة المرتدة منها وتقيد بنفس القيد السابق .

5 ـ أما نصيب البضاعة التي لم ترد فتحمل على حساب بضاعة الأمانة بالقيد :

من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

إلى حـ/جاري الوكيل

ويجوز أن تختصر القيود 2 ، 3 ، 5 في قيدين إثنين كالآتي :

1 ـ تقيد جميع مصروفات الوكيل بما في ذلك مصروفات رد البضاعة ودون استبعاد نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الموكل (قيد رقم (2)) .

من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

إلى حـ/جاري الوكيل

2 ـ ثم تحدد مصروفات البضاعة المرتدة وهي تتكون من جزئين :

أ ـ المصروفات الخاصة بعملية الرد .

ب ـ نصيب البضاعة المرتدة من المصروفات الشاملة للموكل والوكيل وتقيد كالآتي :

من حـ/مصروفات بضاعة أمانة مرتدة
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

6 ـ إذا كان الموكل قد انفق مبالغ ببضاعة الأمانة مثل مصروفات نقلها من الميناء مثلاً إلى مقر الموكل فهي تعتبر مصروفات متعلقة بالبضاعة المرتدة وتقيد كالآتي :

من حـ/مصروفات بضاعة أمانة مرتدة
إلى حـ/النقدية

مثال (4) :

فيما يلي ملخص لعمليات بضاعة **الأمانة** بين الموكل ووكيله بطبرق خلال سنة 1993 م :

1 ـ عدد الوحدات المرسلة 500 وحدة بتكلفة إجمالية 5000 دينار .
2 ـ مصروفات الموكل على شحن وتأمين البضاعة المرسلة 400 دينار .
3 ـ مصروفات الوكيل 900 دينار منها 300 دينار مصروفات دعاية ونقل للخارج ، 100 دينار مصروفات رد البضاعة إلى الموكل .
4 ـ العمولة المستحقة 800 دينار بنسبة 10٪ على جميع المبيعات (شاملة) .
5 ـ عدد الوحدات المباعة 350 وحدة والوحدات المرتدة 100 وحدة .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة بدفاتر الموكل .
2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل بطبرق .
3 ـ بيان كيفية تحديد نصيب البضاعة الباقية والبضاعة المرتدة من المصروفات .

الحل :

أولاً : القيود في اليومية :

1 ـ 5000 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل بطبرق
5000 إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة

2 ـ 400 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل بطبرق
400 إلى حـ/النقدية

3 ـ 900 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
900 إلى حـ/جاري الوكيل

4 ـ أ ـ 800 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
800 إلى حـ/جاري الوكيل

ب ـ 8000 من حـ/جاري الوكيل
8000 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل بطبرق

5 ـ أ ـ 1000 من حـ/بضاعة أمانة مرسلة
1000 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل بطبرق
«تكلفة البضاعة المرتدة»

ب ـ 280 من حـ/مصروفات بضاعة أمانة مرتدة
280 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل بطبرق
نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الموكل والوكيل جميعها .

حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل بطبرق

5000	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة	8000	من حـ/جاري الوكيل
400	إلى حـ/النقدية	1000	من حـ/بضاعة أمانة مرسلة (المردودات)
900	إلى حـ/جاري الوكيل	280	من حـ/مصروفات بضاعة أمانة مرتدة
800	إلى حـ/جاري الوكيل	590	رصيد مرحل 1983/12/31 (البضاعة الباقية)
2770	إلى حـ/ملخص دخل بضاعة لدى الوكلاء		
9870		9870	

أ ـ تحديد نصيب البضاعة الباقية من المصروفات (عدد 50 وحدة) :

من مصروفات الموكل : $\frac{50}{500} \times 400 = 40$ دينار .

من مصروفات الوكيل الشاملة :
(عدا البيعة) $\frac{50}{500} \times 500 = \frac{50}{90}$ دينار

قيمة البضاعة الباقية = 50 × 10 + 90 = 590 دينار .

ب ـ نصيب البضاعة المرتدة من المصروفات (عدد 100 وحدة) :

من مصروفات الموكل : $\frac{100}{500} \times 400 =$ 80 دينار

مصروفات الوكيل المباشرة = 100 دينار

مصروفات الوكيل غير المباشرة : $\frac{100}{500} \times 500 = \frac{100}{280}$ دينار

ملاحظات :

يلاحظ في الحل ما يلي :

1 ـ أن المصروفات الشاملة لم تشمل العمولة ومصروفات البيع (الدعاية والنقل للخارج) .

2 ـ قيدنا جميع مصروفات الموكل والوكيل في حساب بضاعة الأمانة ثم استبعدنا من هذا الحساب نصيب البضاعة المرتدة من المصروفات الشاملة فقط .

3 ـ ويمكن كما سبق وأن أوضحنا أن تعد مصروفات البضاعة المرتدة بالقيود التالية :

أ ـ نصيب البضاعة المرتدة من مصروفات الموكل :

80 من حـ/مصروفات بضاعة مرتدة
80 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

ب ـ مصروفات الوكيل المباشرة

100 ـ من حـ/مصروفات بضاعة مرتدة
100 إلى حـ/جاري الوكيل

جـ ـ نصيب البضاعة المرتدة في مصروفات الوكيل الشاملة (باستثناء البيعة ومصروفات الرد) :

100 من حـ/مصروفات بضاعة مرتدة
100 إلى حـ/جاري الوكيل

د ـ تحميل بقية مصروفات الوكيل لحساب بضاعة الأمانة (900 − 100 − 100) :

700 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل . . .
700 إلى حـ/جاري الوكيل

ثالثاً : الديون المعدومة والخصم المسموح به :

الديون المعدومة :

تنشأ الديون المعدومة نتيجة البيع على الحساب وعدم قدرة المدينين على دفع ما عليهم من ديون ويتحمل الموكل بالأعباء الناتجة عن عدم الدفع في حالة العمولة العادية ، بينما لا يسأل الوكيل عن هذه الخسارة إلّا إذا كان ذلك نتيجة تقصير منه أو إهمال أو كان يتقاضى عمولة ضمان دفع .

أولاً : العمولة العادية :

إذا كان الوكيل يتقاضى عمولة عادية ولم يكن مقصراً في إداء واجباته فإنه لا يعتبر مسئولاً عن خسائر الديون المعدومة وتعالج الديون المعدومة في دفاتر الموكل والوكيل كالآتي :

أ ـ دفاتر الموكل :

من حـ/الديون المعدومة
إلى حـ/مديني بضاعة الأمانة

ب ـ في دفاتر الوكيل :

إذا كان الوكيل يحتفظ بالحسابات النظامية لمديني الموكل فإن قيد الديون المعدومة يتم بإجراء القيد النظامي التالي وإبلاغ الموكل بقيمة الدين المعدوم .

من حـ/مقابل مديني الموكل
إلى حـ/مديني الموكل

أما إذا قام الوكيل بقيد قيمة المبيعات الآجلة لحساب الموكل مباشرة فإن قيد الديون المعدومة يكون :

من حـ/جاري الموكل
إلى حـ/مديني الموكل

ثانياً : العمولة الضامنة :

في حالة العمولة الضامنة يتحمل الوكيل بكل خسائر الديون المعدومة على اعتبار أنه يتقاضى العمولة لهذا الغرض وتعد القيود على الشكل التالي :

أ ـ **في دفاتر الموكل** : نظراً لأن الموكل لا يعتبر مسئولاً عن توقف العملاء عن الدفع نتيجة العمولة الإضافية التي يمنحها للوكيل ، فإن حسابات الموكل لا تتأثر بقيمة ما يعدم من دين وتظل قيمة الدين عبئاً على الوكيل . ولذلك فإن الأمر لا يحتاج إلى إثبات في الدفاتر .

ب ـ **في دفاتر الوكيل** : رأينا أن الوكيل عندما يكون ضامناً للدفع فإن المبيعات على الحساب تقيد في حساب المدينين (وليس مديني الموكل) وقد قلنا أن ذلك يعني أن هذه الديون يسأل عنها الوكيل بسبب تقاضيه العمولة وأن ما يعدم منها يعتبر خسارة للوكيل . ولذلك تقيد خسائر الديون المعدومة بالقيد التالي :

من حـ/الديون المعدومة
إلى حـ/المدينين

الخصم المسموح به :

يحدث في كثير من الأحيان أن يمنح العملاء الذين اشتروا البضاعة على الحساب خصم تعجيل الدفع . ويثار التساؤل في بعض الأحيان حول من يتحمل بهذا الخصم هل هو الموكل أم الوكيل فهناك من يرى أن الموكل هو الذي يجب أن يتحمل بقيمة الخصم في جميع الأحوال باعتباره هو المستفيد من إسراع المدينين في دفع ديونهم وأنه يجنّب نفسه إعسار الوكيل في حالة عدم الدفع وهو ما يعود عليه بالخسارة .

ولكن الرأي الغالب أن الخصم النقدي يجب أن يتحمله الموكل في حالة العمولة العادية فقط ، أما في حالة العمولة الضامنة فإن الوكيل هو الذي يجب أن يتحمل بذلك الخصم ، فكما يتحمل هو خسائر الديون المعدومة ، فمن باب أولى أن يتحمل بهذا الخصم كما أنه يمكن القول أن الوكيل قد يكون ملزماً بسداد ثمن المبيعات خلال فترة معينة حسب عقد الوكالة ولذلك فإن الخصم يوفر له المال اللازم للوفاء بالتزامه وأن تأخره قد يحمله فوائد على الجزء غير المدفوع .

وتأسيساً على تحمل الموكل بقيمة الخصم في حالة العمولة العادية فقط ، فإن القيود في دفاتر كل من الموكل والوكيل تكون كالآتي :

أ ـ في دفاتر الموكل :

1 ـ العمولة العادية :

من مذكورين
حـ/جاري الوكيل (القيمة المتحصلة)
حـ/الخصم المسموح به
إلى حـ/مديني بضاعة الأمانة

2 ـ العمولة الضامنة :

لا يقيد الموكل شيئاً في دفاتره .

ب ـ دفاتر الوكيل :

أ ـ العمولة العادية :

إذا كان الوكيل يستخدم الحسابات النظامية فإن قيد الخصم المسموح به يكون :

من حـ/مقابل مديني الموكل
إلى حـ/مديني الموكل

أما إذا كان يقيد قيمة المبيعات الآجلة في حساب الوكيل فإن القيد يكون :

من حـ/جاري الموكل
إلى حـ/مديني الموكل

ب ـ العمولة الضامنة :

في هذه الحالة يتحمل الوكيل خسارة الخصم وتقيّد كالآتي :

من مذكورين
حـ/النقدية (القيمة المتحصلة)
حـ/الخصم المسموح به
إلى حـ/المدينين

ويجوز أن يتم الاتفاق بين الموكل والوكيل في عقد الوكالة على من يتحمل الخصم المسموح به .

وضع الديون المعدومة والخصم المسموح به في القوائم المالية :

بالإضافة إلى المعالجة المحاسبية المتعلقة بقيد الديون المعدومة والخصم المسموح به في الدفاتر فإن هناك تساؤل حول مصير الديون المعدومة والخصم المسموح به ، وفي هذا الصدد توجد ثلاثة آراء :

الرأي الأول :[1] وينادي أصحابه بأن تحمل الديون المعدومة والخصم المسموح به على حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل وذلك على اعتبار أن هذا الحساب معد لصفقة معينة ويجب أن يتحمل بكل ما يتعلق بهذه الصفقة من مصروفات مباشرة حتى يمكن الوصول إلى صافي نتيجة التعامل في بضاعة الأمانة ، كما يضيف أنصار هذا الرأي إلى أن ذلك من شأنه أن يزيد من فاعلية المقارنة بين الوكلاء .

الرأي الثاني :[2] ويرى أصحابه أن الديون المعدومة والخصم المسموح به وإن كانت مصروفات مباشرة إلّا أنها من الأمور التي تخضع لتصرفات الإدارة . فالموكل يمكنه أن يتجنب الديون المعدومة والخصم المسموح به بأن يمنح الوكيل عمولة إضافية . وكون الموكل اختار أقل العمولتين فهذا يعني أن هذه الخسارة يجب أن تحمل إلى ملخص الدخل العام ولا تتصل بالمصروفات الخاصة ببضاعة الأمانة .

الرأي الثالث : ومفاده أن الخصم المسموح به والديون المعدومة مرتبطة ببضاعة الأمانة إلّا أنها ليست بنفس درجة ارتباط مصروفات الموكل أو الوكيل النقدية Pocket Costs بمعنى أنها مصروفات تؤثر في نتيجة التعامل في بضاعة الأمانة شأنها شأن مثيلاتها في الأنشطة العادية غير أنها يجب ألّا تؤثر في نشاط الوكيل والذي يظهر في حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل .

وفي الواقع فإن هناك تقارب بين الرأي الأول والثالث فكلاهما يرى أن نتيجة بضاعة الأمانة تتأثر بكل المصروفات التي ترتبط بصورة مباشرة أو غير مباشرة بعمليات بضاعة الأمانة وأن الاختلاف هو اختلاف مرحلي أو مؤقت ، ونحن نميل إلى الأخذ بالرأي الثالث لسبب بسيط هو ضرورة التفرقة بين نشاط الوكلاء «في حالة الرغبة في المقارنة بينهم» ونشاط التعامل في بضاعة الأمانة .

---

(1) حسن محمد كمال «بضاعة الأمانة» مكتبة عين شمس القاهرة 1976 ، ص 55 .
(2) لطفي عيسوي «المحاسبة الخاصة الجزء الأول» .

رابعاً : التلف والعجز في بضاعة الأمانة :

يقصد بالتلف الأضرار التي تعيب البضاعة نتيجة تعرضها لحوادث السرقة أو الإهمال أو الحريق أو الفيضان أثناء نقلها أو تخزينها ، أما العجز فيستخدم للدلالة على النقص الذي يطرأ على البضاعة لعوامل طبيعية كالجفاف أو التبخر أو الرشح . وسنعالج التلف والعجز كل على حدة رغم التشابه بينهما .

أولاً : التلف :

قد تتعرض البضاعة أثناء نقلها أو تخزينها للتلف . وقد تكون البضاعة مؤمن عليها من قبل الموكل أو الوكيل ، كما أنه قد لا يكون هناك تأمين على البضاعة .

المعالجة المحاسبية في حالة التأمين :

من حسن التصرف أن يقوم الموكل بالتأمين على بضاعته ضد مخاطر التلف أثناء شحنها إلى الوكيل وأن يصدر تعليماته إلى وكيله لغرض التأمين على البضاعة في مخازن الوكيل .

ويجب عند حدوث التلف أن تحدد قيمة البضاعة التالفة على أساس تكلفتها مضافاً إليها نصيبها من المصروفات الشاملة (عدا المصروفات البيعية والعمولة) حتى وقت حدوث التلف . ويتم استبعاد قيمة البضاعة التالفة من حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل حتى لا تتأثر نتائج بضاعة الأمانة لدى الوكلاء بالأرباح والخسائر الناتجة عن التعويض عن قيمة التلف ، وحتى نتمكن من عمل المقارنة بين الوكلاء .

أ ـ القيود في دفاتر الموكل :

1 ـ يقوم الموكل بتحديد قيمة البضاعة التالفة بالطريقة التي أشرنا إليها ثم يقوم بالقيد التالي :

من حـ/بضاعة أمانة تالفة
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل . . .

2 ـ إذا كان الموكل هو المؤمن على البضاعة يقوم بالاتصال بشركة التأمين لغرض الاتفاق على التعويض المناسب ثم يجري القيد التالي :

من حـ/شركة التأمين
إلى حـ/بضاعة أمانة تالفة

3 ـ إذا كان الوكيل هو الذي قام بعملية التأمين فعليه إخطار الموكل والاتصال بشركة التأمين للحصول على التعويض اللازم وعندئذ يقوم الموكل بالقيد التالي :

من حـ/جاري الوكيل
إلى حـ/بضاعة أمانة تالفة

ويقفل رصيد حساب بضاعة أمانة تالفة وهو الفرق بين قيمة التلف (القيد رقم (1)) وقيمة التعويض (القيد رقم 2 ، 3) في حساب ملخص دخل بضاعة الأمانة ولا يستحق الوكيل عمولة عن قيمة التعويض .

حالة خاصة :

يعتقد البعض بأن للوكيل الحق في الحصول على العمولة إذا كان هو الذي قام بعملية التأمين ويرون أن الوضع لا يعدو كونه مبيعات لشركة التأمين . وفي الواقع فإن هذه مسائل قانونية يجوز للموكل والوكيل أن يتفقا عليها . إلّا أنه نرى أن الوكيل لكي يحصل على نصيب في عمولة البضاعة التالفة المؤمن عليها عليه أن يتحمل مصروفات التأمين على هذه البضاعة ولا يطالب الموكل باستردادها وتبرير ذلك أن هذه النفقات تمثل جهداً من الوكيل في سبيل المحافظة على البضاعة يستحق عليه عمولة .

وإذا اتفق الموكل على منح الوكيل عمولة فإن الموكل لا يجري في دفاتره أي قيد لأن قيمة البضاعة سترد في كشف حساب المبيع ضمن المبيعات وتقيد بنفس طريقة المبيعات .

ب ـ في دفاتر الوكيل :

1 ـ إذاكان الموكل هو الذي قام بالتأمين على البضاعة فإن دفاتر الوكيل لا تتأثر . ويقتصر دور الوكيل على إخطار الموكل بالتلف الذي أصاب البضاعة أثناء نقلها أو تخزينها لكي يتمكن الموكل بدوره من الاتصال بشركة التأمين وإتمام إجراءات التعويض .

2 ـ إذا كان الوكيل هو الذي قام بعملية التأمين وأنه له الحق في استرداد مصروفات التأمين فإنه يجري القيد التالي في دفاتره .

من حـ/شركة التأمين
إلى حـ/جاري الموكل

وكما أوضحنا في الحالة الخاصة فإنه يجوز أن يتفق الموكل والوكيل في عقد الوكالة على أن يحتسب الوكيل لنفسه عمولة على قيمة الجزء التالف دون أن يغير ذلك من القيد السابق .

المعالجة المحاسبية في حالة عدم التأمين :

إذا لم تكن البضاعة مؤمناً عليها فإن مخاطر التلف تقع على عاتق الموكل لأنه لم يتخذ الإجراءات اللازمة لحماية ممتلكاته . ولا يسأل الوكيل إلاّ في حالة إهماله أو تقصيره (أنظر النواحي القانونية في بضاعة الأمانة) .

دفاتر الموكل :

1 ـ إذا كان التلف نتيجة قوة قاهرة لا دخل للوكيل بها فإن الموكل يقوم بتحديد قيمة البضاعة التالفة بالطريقة التي أشرنا إليها ويعد القيد التالي :

من حـ/بضاعة أمانة تالفة
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

2 ـ إذا ثبت أن التلف نتيجة إهمال أو تقصير من الوكيل فإن القيود التالية تجري في دفاتر الموكل :

أ ـ من حـ/بضاعة أمانة تالفة (قيمة التلف)
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

ب ـ من حـ/جاري الوكيل (الفاتورة الصورية)
إلى حـ/بضاعة أمانة تالفة

ويمكن أن يعد القيد المركّب الآتي:

من حـ/جاري الوكيل (القيمة الصورية)
إلى مذكورين
حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (تكلفة)
حـ/أرباح بضاعة أمانة تالفة

دفاتر الوكيل :

1 ـ **إذا كان التلف نتيجة قوة قاهرة :** في هذه الحالة يقوم الوكيل بإبلاغ الموكل بالحادث وتقديم المستندات التي تثبت عدم تقصيره أو إهماله في المحافظة على البضاعة .

2 ـ إذا كان التلف نتيجة تقصير من الوكيل : في هذه الحالة يتحمل الوكيل خسارة التلف بسعر الفاتورة الصورية ويقيد ذلك في دفاتره .

من حـ/خسارة بضاعة أمانة تالفة
إلى حـ/جاري الموكل

مثال (5) :

حصلت على المعلومات التالية عن بضاعة الأمانة المرسلة لأحد الوكلاء :

1 ـ عدد الوحدات المرسلة 1000 وحدة تكلفة كل منها 6 دينار على أن تباع بسعر 8 دينار .
2 ـ مصروفات الموكل 700 دينار .
3 ـ مصروفات الوكيل قبل حدوث الحريق 500 دينار وبعد الحريق 200 دينار .

4 ـ عدد الوحدات التالفة 50 وحدة وقد كانت الوحدات التي نجت من الحريق 400 وحدة .

المطلوب :

1 ـ تحديد قيمة البضاعة التالفة .

2 ـ إعداد قيود اليومية في دفاتر الموكل والوكيل .

أ ـ بفرض أن البضاعة مؤمن عليها من قبل الموكل وأن قيمة التعويض 400 دينار .

ب ـ بفرض أن البضاعة مؤمن عليها من قبل الوكيل وأن التعويض معادل للفاتورة الصورية .

جـ ـ بفرض أن البضاعة غير مؤمن عليها ولم تكن بسبب تقصير من الوكيل .

د ـ بفرض أن البضاعة غير مؤمن عليها وبسبب تقصير من الوكيل .

الحل :

1 ـ تحديد قيمة البضاعة التالفة :

تكلفة البضاعة التالفة $= 50 \times 6 =$ 300 دينار

نصيب البضاعة التالفة في مصروفات الموكل $= \frac{50}{1000} \times 700 = 35$ دينار

نصيب البضاعة التالفة في مصروفات الوكيل قبل التلف $= \frac{50}{1000} \times 300 = 15$ دينار

قيمة البضاعة التالفة 360 دينار

2 ـ أ ـ في حالة التأمين من قبل الموكل :

في دفاتر الموكل :

360 من حـ/بضاعة الأمانة التالفة

360 إلى حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل

400 من حـ / شركة التأمين

400 إلى حـ/بضاعة الأمانة التالفة

40 من حـ/بضاعة الأمانة التالفة

40 إلى حـ/ملخص الدخل

في دفاتر الوكيل :

يكتفى بإبلاغ الموكل بالتلف .

ب ـ في حالة التأمين من قبل الوكيل :

في دفاتر الموكل :

360 من حـ/بضاعة أمانة تالفة

360إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل .

400 من حـ/جاري الوكيل

400 إلى حـ/بضاعة أمانة تالفة

40 من حـ/بضاعة أمانة تالفة

40 إلى حـ/ملخص الدخل بضاعة أمانة لدى الوكيل .

في دفاتر الوكيل :

400 من حـ/شركة التأمين

400 إلى حـ/جاري الموكل

جـ ـ في حالة عدم التأمين على البضاعة وبسبب قاهر :

في دفاتر الموكل :

360 من حـ/بضاعة أمانة تالفة

360 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل .

360 من حـ/ ملخص الدخل بضاعة أمانة لدى الوكيل

360 إلى حـ/بضاعة أمانة تالفة

الوكيل لا يثبت شيئاً .

د ـ إذا كان التلف بسبب إهمال الوكيل :

في دفاتر الموكل :

نفس القيود في الحالة 2 ـ ب

400 من حـ/خسارة بضاعة أمانة تالفة

400 إلى حـ/جاري الموكل .

ثانياً : العجز :

ذكرنا أن العجز يعني النقص في البضاعة نتيجة عوامل طبيعية ويظهر العجز عند وصول كشف حساب المبيع من الوكيل . إذ يقوم الموكل بمقارنة كميات أو أوزان البضاعة الباقية والمباعة مع كميات وأوزان البضاعة المرسلة للوكيل . فإذا اتضح أن كميات البضاعة المرسلة أكبر من مجموع كميات البضاعة المباعة والمتبقية فإن الفرق يسمى عجز في البضاعة ويصنف العجز إلى طبيعي وغير طبيعي .

العجز الطبيعي :

العجز الطبيعي هو النقص في البضاعة في حدود النسب المصرح بها أو المتعارف عليها . وهذا العجز يؤخذ في الحسبان عادة عند تحديد أسعار البيع وهو بذلك يدخل ضمن تكلفة البضاعة ، ويحمل على حساب بضاعة الأمانة دون حاجة إلى إجراء قيود ، لأن حساب العجز ستظهر من خلال النقص في قيمة المبيعات من جراء النقص في البضاعة .

ويرى البعض أن يتم إظهار العجز الطبيعي في الدفاتر ، وفي هذه الحالة تحدد قيمة العجز على أساس تكلفة البضاعة مضافاً إليها نصيبها من

المصروفات الشاملة ويقيد في الجانب المدين والجانب الدائن في نفس الوقت ، أو أن يعد القيد التالي :

من حـ/عجز البضاعة

إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

ثم يقفل العجز مرة ثانية في حساب بضاعة الأمانة بقيد عكسي وذلك لأن العجز مأخوذ في الحسبان وأن محاولة إظهاره لا تغير من طبيعته .

العجز غير الطبيعي :

إن وجود العجز غير الطبيعي يعني أن النقص في البضاعة قد تجاوز النسب المتفق عليها . ويتحمل الوكيل بقيمة هذه الزيادة على أساس الفاتورة الصورية وتتم القيود في دفاتر الموكل والوكيل كالآتي :

دفاتر الموكل :

1 ـ تحدد قيمة العجز غير الطبيعي بنفس الكيفية التي حددنا بها العجز الطبيعي ويستبعد من حساب بضاعة الأمانة بالقيد التالي :

من حـ/عجز البضاعة

إلى حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل

2 ـ يحمل الوكيل بقيمة العجز بسعر الفاتورة الصورية ويقيد الآتي :

من حـ/جاري الوكيل

إلى حـ/عجز البضاعة

3 ـ أو أن يقفل رصيد عجز البضاعة بترحيله إلى ملخص الدخل.

دفاتر الوكيل :

من حـ/خسارة بضاعة أمانة

إلى حـ/جاري الموكل

ملاحظة (1) :

يلاحظ في جميع الحالات أن القيمة المستبعدة من حساب بضاعة الأمانة

في دفاتر الموكل هي قيمة البضاعة التالفة وقيمة العجز على أساس التكلفة مضافاً إليها نصيب البضاعة في المصروفات .

ملاحظة (2) :

يرى البعض أن يتم تقدير البضاعة الباقية في حالة حدوث العجز الطبيعي على أساس أن يتم توزيع تكلفة العجز ومصروفاته على البضاعة الباقية والبضاعة المباعة إلاّ أننا نرى أن قيمة العجز الطبيعي يجب أن تحمّل على السنة التي حدثت فيها ولا أثر لها على البضاعة الباقية .

خامساً تحويل البضاعة من وكيل لآخر :

قد يطلب الموكل من وكيله القيام بتحويل البضاعة بدلاً من ردها إلى وكيل آخر ولا تختلف المعالجة المحاسبية لعمليات تحويل البضاعة من وكيل لآخر عن معالجة التحويلات بين الفروع والتي سبق دراستها في الفصول السابقة .

والقاعدة العامة أن حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل المحول إليه يجب الاّ يتحمل بأكثر من تكلفة البضاعة المرسلة مضافاً إليها المبلغ المقدر لإرسالها من الموكل إلى الوكيل الثاني (المحول إليه) رأساً .

وتتلخص الخطوات التي يجب اتباعها حسب تسلسلها الزمني في دفاتر الموكل في الآتي :

1 ـ يقوم الموكل باحتساب قيمة البضاعة المحولة على أساس تكلفتها مضافاً إليها نصيبها من مصروفات الموكل وتقيد كالآتي :

من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (المحول إليه)
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (المحول).

2 ـ عند وصول كشف حساب المبيع من الوكيل المحول يقوم الموكل بتحديد نصيب البضاعة المحولة من مصروفات الوكيل الشاملة بما في ذلك مصروفات شحنها إلى الوكيل الثاني ويحملها على حساب بضاعة

الأمانة لدى الوكيل (المحول إليه) ويتم ذلك بالقيد التالي :

من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (المحول إليه)
إلى حـ/جاري الوكيل (المحول)

أما بقية مصروفات الوكيل فتحمل على حساب بضاعة الأمانة لدى هذا الوكيل بالطريقة المعتادة .

3 ـ عند وصول كشف حساب المبيع من الوكيل الثاني يقوم الموكل بقيد مصروفات الوكيل على البضاعة بالقيد الآتي :

من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (المحول إليه)
إلى حـ/جاري الوكيل (المحول إليه)

4 ـ تقدر قيمة البضاعة المحولة على الأساسين التاليين :

أ ـ التكلفة + نصيبها من مصروفات الموكل والوكيل الأول بما في ذلك مصروفات شحنها من الوكيل الأول إلى الثاني .

ب ـ التكلفة + القيمة المقدرة لإرسال البضاعة من الموكل إلى الوكيل الثاني مباشر فإذا كانت القيمة في الحالة الأولى أكبر من الثانية دل ذلك على وجود خسائر تحويل وتقيد كالآتي :

من حـ/خسائر تحويل بضاعة أمانة
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (المحول إليه)

أما إذا كانت القيمة الثانية أكبر من الأولى دل ذلك على وجود وفر في التحويل وتقيد كالآتي :

من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (المحول إليه)
إلى حـ/أرباح تحويل بضاعة أمانة

4 ـ ملاحظة: يمكن قيد جميع مصروفات الوكيل الأول في حساب بضاعة الأمانة لهذا الوكيل بما ذلك مصروفات شحن البضاعة من الوكيل الأول إلى الوكيل الثاني ويخفض الحساب بتكلفة البضاعة المحولة +

المصروفات التقديرية لإرسال البضاعة إلى الوكيل الثاني ثم يخفض الحساب بخسائر التحويل أو تضاف إليه أرباح التحويل وفي المقابل يحمل حساب بضاعة أمانة الوكيل الثاني بالتكلفة + المصروفات المقدرة فقط. أما القيود في دفاتر الوكلاء فهي كالمعتاد: -

أ - بالنسبة للوكيل الذي قام بالتحويل يقوم بعمل مذكرة بالبضاعة المحولة أو قيد نظامي إذا كان يتبع ذلك النظام. ثم يقوم بتحميل الموكل بالمصاريف.

ب - بالنسبة للوكيل المحول إليه يقوم بعمل مذكرة بالبضاعة المستلمة ويحمل الموكل بالمصاريف.

مثال (6) :

بفرض المعلومات التالية :

1 - تكلفة البضاعة المرسلة للوكيل (أ)	10,000	دينار
2 - مصروفات الشحن إلى الوكيل (أ)	200	دينار
3 - مصروفات الوكيل (أ)	150	دينار منها 100 مصروفات بيعية
4 - مصروفات الشحن من الوكيل (أ) إلى (ب)	60	دينار خاصة بالبضاعة المحولة
5 - تكلفة البضاعة المحولة من (أ) إلى (ب)	4000	دينار
6 - تكاليف النقل المقدرة من الموكل إلى (ب) رأساً.	100	دينار

المطلوب :

عمل القيود اللازمة في دفاتر الموكل في تسلسل زمني.

الحل :

1 - عند ورود الأخطار يقوم الموكل باحتساب تكلفة البضاعة المحولة ونصيبها من مصروفات الموكل كالآتي :

تكلفة البضاعة المحولة = 4000

نصيب البضاعة من مصروفات الموكل = $\frac{4000}{10000} \times 200 = 80$

4080

4080 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (ب)

4080 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (أ)

2 - عند وصول كشف حساب المبيع من الوكيل (أ) يحدد الموكل نصيب البضاعة المحولة من مصروفات الوكيل الشاملة وكذلك مصروفات شحنها إلى الوكيل (ب) :

$\frac{4000}{10,000} \times 150 + 60 = 120$ دينار.

120 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (ب)

120 إلى حـ/جاري الوكيل (أ)

أما المصروفات الأخرى للوكيل (أ) فتحمل على حساب البضاعة المودعة لديه كالآتي :

190 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (أ)

190 إلى حـ/جاري الوكيل (أ)

3 - تقدر البضاعة المحولة على الأساسين التاليين :

أ - إذا أرسلت رأساً إلى الوكيل (ب) :

التكلفة	4000
المصاريف المقدرة	100
	4100

ب - التكلفة الفعلية المحملة :

التكلفة	4000
نصيبها من المصروفات الشاملة :	
الموكل	80
الوكيل (أ)	120
	4200
خسائر التحويل أ-ب =	100

وتقيد كالآتي :

100 من حـ/ خسائرتحويل بضاعة أمانة

100 إلى حـ/ بضاعة أمانة لدى الوكيل (ب)

سادساً إفلاس الوكيل

استكمالاً للنقاش نتطرق بشيء من الإيجاز إلى المعالجة المحاسبية في حالة إفلاس الوكيل . وفي حالة إفلاس الوكيل . فإن الموكل يهتم بالأمور التالية :

1 - البضاعة الباقية .
2 - الديون التي لم تسدد بعد .
3 - الديون التي على الوكيل .

أولاً : البضاعة :

لقد أكدنا أن البضاعة ملك للموكل وله الحق في استردادها ما لم يكن للوكيل دين في ذمة الموكل . ويستطيع الموكل استرداد البضاعة إذا كانت مميزة أو في مكان منفصل يسهل تحديدها، وفي هذه الحالة يقوم الموكل باستردادها ويقيد ذلك كالآتي :

من حـ/بضاعة أمانة مرسلة

إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (بسعر التكلفة فقط)

وتقيد المصروفات التي قد ينفقها الموكل في سبيل رد البضاعة مثل عمولة المصفي أو غيرها على حساب بضاعة الأمانة كالآتي :

من حـ/بضاعة الأمانة لدى الوكيل

إلى حـ/النقدية

إلى حـ/الوكيل (إذا قام بالدفع)

ثم يقفل رصيد حساب بضاعة الأمانة في ملخص الدخل ، أما إذا لم يتمكن الموكل من تحديد البضاعة فإنها تدخل ضمن أصول الوكيل في التفليسة

ويأخذ الموكل نصيبه في التوزيعات المقررة . وفي هذه الحالة يعتبر الموكل قيمة البضاعة بسعر الفاتورة الصورية ديناً على الوكيل كالآتي :

من حـ/جاري الوكيل

إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

ثانياً : الديون التي لم تسدد بعد :

رأينا أن نوع العمولة يؤثر على طريقة قيد المبيعات الآجلة في الدفاتر فإذا كانت العمولة عادية فإن الموكل يفتح في دفاتره حسابات باسم مديني بضاعة الأمانة ، أما في حالة العمولة الضامنة أو الشاملة فإن الوكيل هو المسئول عن الديون واعتبر مديناً بقيمة المبيعات .

ولذلك وعندما يفلس الوكيل يقوم الموكل بالاتصال بالعملاء لكي يقوموا بتسديد ما عليهم من ديون إليه مباشرة ، أو عن طريق المصفي . إلاّ أنه في حالة العمولة الضامنة فإن الأمر يستلزم إجراء قيد في الدفاتر لفصل أرصدة المدينين عن حساب الوكيل وذلك بالقيد الآتي :

من حـ/مديني بضاعة الأمانة

إلى حـ/جاري الوكيل

ثم يتم تحصيل المبالغ بالطريقة العادية .

ثالثاً : الديون التي على الوكيل :

قد يكون الوكيل مديناً للموكل بقيمة المتحصلات من المبيعات النقدية أو من المدينين وفي هذه الحالة فإن الموكل يدخل مع بقية الدائنين في التفليسة وقد يحصل على جزء من ديونه والباقي ديناً معدوماً ويقيد ذلك بالطرق المعروفة .

ملاحق الفصل الخامس

الملحق الأول

عدم فتح حسابات خاصة ببضاعة الأمانة

عالجنا في المبحث الأول من هذا الفصل المعالجة المحاسبية في دفاتر الموكل في حالة الاحتفاظ بحسابات مستقلة ببضاعة الأمانة في ظل نظام الجرد الدوري. والآن نعطي القارىء لمحة عن كيفية القيود في حالة الجرد مع عدم الاحتفاظ بحسابات مستقلة ببضاعة الأمانة.

فإذا فضّل الموكل عدم فتح حسابات خاصة ببضاعة الأمانة، فإنه يقوم بقيد كل ما يصرف على البضاعة المرسلة كأمانة في نفس الحسابات التي يحتفظ بها للعمليات الأخرى، كما يقوم بقيد مبيعات الوكيل في نفس حساب المبيعات الذي يحتفظ به للعمليات الأخرى.

أما فيما يتعلق بتكلفة البضاعة المرسلة فيتبع أحد أمرين: -

أ - باستخدام حسابات نظامية:

1 - عند إرسال البضاعة إلى الوكيل تقيد بتكلفتها بالقيد النظامي التالي: -
من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة.

2 - عند رد جزء من البضاعة تقيد لكلفة الجزء المرتد بقيد عكس لقيد الإرسال.

3 - في نهاية السنة المالية للموكل يقوم الموكل بإلغاء أرصدة الحسابات النظامية بنفس الوضع المتبع في حالة رد البضاعة، وفي نفس الوقت يضيف تكلفة البضاعة الباقية إلى قوائم الجرد وتظهر في قائمة الدخل والميزانية.

ب - باستخدام نظام البطاقات: -

تعد بطاقة خاصة ببضاعة الأمانة تسمى بطاقة بضاعة أمانة مرسلة، وهي

بطاقة عادية بها ثلاث خانات (الوارد والصادر والرصيد).

ويقيد في هذه البطاقة كمية البضاعة المرسلة للوكيل في خانة الوارد، كما تقيّد الكمية في خانة الصادر للصنف الذي أرسل للوكيل.

وعند العلم بالمبيعات تقيّد الكميات المباعة في خانة الصادر في بطاقة بضاعة الأمانة فقط. وبذلك يتحدد رصيد الوحدات الباقية من بضاعة الأمانة، وتقيم بالطرق المعتادة. والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال (1) :

أرسلت إحدى الشركات عدد 500 قطعة من قماش نوع «عادي» إلى وكيل لها بمنطقة جادو . وقد كانت تكلفة القطعة 10 دينار وقد اتفق الموكل في سبيل شحنها مبلغ 200 دينار .

وعند وصول كشف حساب المبيع من الوكيل اتضح أنه دفع مصروفات تخزين وبيع بلغت 500 دينار (منها 150 دينار مصروفات بيعية) . وأن حقه في العمولة بلغ 600 دينار وأن المبيعات بلغت 5600 دينار .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر الموكل إذا علم أن الوحدات الباقية 150 قطعة .

الحل :

أولاً : باستخدام الحسابات النظامية :

1 - 5000 من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
5000 إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة
قيد نظامي لإرسال البضاعة

2 - 200 من حـ/مصروفات شحن
200 إلى حـ/النقدية

3 ـ 500 من حـ/مصروفات إدارية وبيعية

500 إلى حـ/جاري الوكيل

4 ـ قيد العمولة :

600 من حـ/العمولة

600 إلى حـ/جاري الوكيل

5 ـ قيد المبيعات

5600 من حـ/جاري الوكيل

5600 إلى حـ/المبيعات

وفي نهاية السنة تحدد تكلفة البضاعة الباقية وتضاف إلى قوائم الجرد في دفاتر الموكل وتظهر في قائمة الدخل والميزانية .

ثم يعد قيد نظامي لإلغاء الحسابات النظامية برصيدها القائم لأن البضاعة المرسلة هي جزء من المشتريات ويكون ذلك بالقيد التالي :

6 ـ 5000 من حـ/بضاعة أمانة مرسلة

5000 إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

ملاحظة :

يجب ملاحظة أن بضاعة الأمانة الباقية تدخل في قوائم الجرد وتظهر في قائمة الدخل والميزانية لأن الموكل لا يحتفظ بحسابات خاصة ببضاعة الأمانة ، ولكن في حالة الاحتفاظ بحسابات خاصة رأينا أن بضاعة الأمانة الباقية تظهر في الميزانية فقط لأن حساب بضاعة الأمانة يعتبر من حسابات النتيجة في تلك الحالة .

ويقوم الموكل بتحديد نصيب البضاعة الباقية من المصروفات الشاملة بنفس الكيفية التي رأيناها وهي :

نصيب البضاعة من مصروفات الموكل = $\frac{150}{500} \times 200 = 60$

نصيب البضاعة من مصروفات الوكيل= $\frac{150}{500} \times 350 = \frac{105}{165}$

ويعد القيد التالي :

7 ـ 165 من حـ/مصروفات مدفوعة مقدماً

إلى مذكورين

105 حـ/مصروفات تخزين

60 حـ/مصروفات شحن

ثانياً: باستخدام نظام البطاقات:

الاختلاف الوحيد هو أن الموكل يستخدم البطاقات لتتبع حركة البضاعة وبذلك فإن القيود في دفاتر الموكل هي القيود 2، 3، 4، 5، 7 أي كل القيود عدا القيود النظامية.

الملحق الثاني

فتح حسابات خاصة ببضاعة الأمانة في ظل الجرد المستمر

نعالج في هذا البحث الاختلاف الذي يحدث لو أن الموكل يقوم باتباع طريقة الجرد المستمر في المحاسبة على عمليات البضاعة في دفاتره وتتلخص الخطوات في الآتي :

1 ـ عند إرسال البضاعة للوكيل :
من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
إلى حـ/مخزون بضاعة

2 ـ عند دفع النفقات من قبل الموكل :
من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
إلى حـ/النقدية

3 ـ دفع النفقات من الوكيل واستحقاق العمولة :
من حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل
إلى حـ/جاري الوكيل

4 ـ قيد المبيعات :
من حـ/جاري الوكيل
إلى حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل

5 ـ تحدد قيمة البضاعة الباقية بتكلفتها مضافاً إليها نصيبها من المصروفات الشاملة وتوضع كرصيد مرحل في الجانب الدائن من بضاعة الأمانة .

6 ـ عند الرد تقيد بقيد عكسي لقيد الإرسال .

الملحق الثالث

استخدام الوكيل لحسابات خاصة بمصروفات بضاعة الأمانة

قد يفضل الوكيل من جهته أن يقوم بإعداد حساب واحد يشمل جميع ما يصرفه على بضاعة الأمانة ، وكذلك مستحقات الموكل في البضاعة المباعة والمبالغ المحولة إليه . وينتج عن ذلك الاستغناء عن الحساب الشخصي للموكل .

وتتلخص هذه الطريقة في الآتي :

1 ـ عند استلام البضاعة من الموكل تقيد بقيد نظامي أو في مذكرة في حساب بضاعة الأمانة الداخلة .

2 ـ عند دفع مصروفات على بضاعة الأمانة يقيد كالآتي :
من حـ/بضاعة الأمانة الداخلة ـ الموكل . . .
إلى حـ/النقدية

3 ـ عند احتساب حقه في العمولة يقيد :
من حـ/بضاعة الأمانة الداخلة ـ الموكل . . .
إلى حـ/إيراد العمولة

4 ـ عند البيع :
من حـ/النقدية (المدينين)
إلى حـ/بضاعة الأمانة الداخلة ـ الموكل . . .

5 ـ عند تحويل مبالغ إلى الموكل :

من حـ/بضاعة الأمانة الداخلة ـ الموكل
إلى حـ/النقدية

ويترتب على القيود السابقة أن حساب بضاعة الأمانة الداخلة ليس حساب بضاعة كما يبدو من اسمه بل هو حساب شخصي . ورصيد هذا الحساب يبين مستحقات الوكيل أو الموكل طرف الآخر .

ويمكن أن نغير من صفة هذا الحساب بأن نعتبره حساب نتيجة يبين صافي إيرادات الوكيل من تعامله في بضاعة الأمانة كالآتي :

1 ـ عند دفع النفقات :
من حـ/بضاعة الأمانة الداخلة ـ الموكل
إلى حـ/النقدية

2 ـ العمولة :
من حـ/جاري الموكل
إلى حـ/بضاعة الأمانة الداخلة

3 ـ عند البيع :
من حـ/النقدية (المدينين)
إلى حـ/جاري الموكل

4 ـ عند تحويل مبالغ إلى الموكل :
من حـ/جاري الموكل
إلى حـ/النقدية

ويلاحظ أن التغيير هنا اقتصر على أن يشمل حساب بضاعة الأمانة الإيرادات والمصروفات المرتبطة ببضاعة الأمانة أما مستحقات الموكل فتظهر في حساب شخص كالمعتاد . ويمثل رصيد بضاعة الأمانة صافي إيرادات الوكيل من معاملات بضاعة الأمانة .

تمارين الفصل الخامس

1 ـ عرف بضاعة الأمانة مع التفريق بينها وبين البيع بالعمولة ؟ .
2 ـ كيف يتم تقويم بضاعة الأمانة الباقية في نهاية المدة ؟ .
3 ـ عدد أنواع العمولات التي يتحصل ليها الوكيل وتحدث عن كل منها ؟ .
4 ـ ماهي خصائص بضاعة الأمانة ؟ .
5 ـ ما هي الحسابات التي يفتحها الموكل في دفاتره وما هي طبيعتها ؟ .
6 ـ قامت إحدى الشركات بإرسال 10 أجهزة الكترونية إلى أحد وكلائها بمدينة الجبل وقد كانت تكلفة الجهاز الواحد 180 دينار وقد انفق الموكل مبلغ 120 دينار في سبيل شحن هذه الأجهزة . وعند وصول كشف حساب المبيع اتضح أن الوكيل قد تمكن من بيع 7 أجهزة وأنه أرفق صكاً بمبلغ 1365 دينار تسوية لما عليه من ديون قبل الموكل ، بعد أن خصم نصيبه في العمولة والمصروفات المتفق عليها وبيانها كالآتي :

عمولة عادية 15٪ من سعر البيع
مصروفات إعلان 82 دينار .
مصروفات نقل للخارج وتركيب الأجهزة المباعة 48 دينار .
تكلفة إصلاح بعض الأجهزة المباعة 20 دينار .
تكلفة نقل الأجهزة إلى مخازن الوكيل 15 دينار .

المطلوب :
1 ـ إعداد قيود اليومية في دفاتر كل من الموكل والوكيل .
2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل .
3 ـ تصوير كشف حساب المبيع الذي يقدمه الوكيل .

7 ـ اتفقت شركة الانتصار في مدينة بنغازي مع شركة الجبل في مدينة غريان على أن تقوم الأولى بإرسال بضائع الى الثانية على أساس الأمانة وتصريفها في المنطقة مقابل عمولة عادية 8٪ وعمولة ضمان دفع 2٪

على المبيعات الآجلة . وقد تمت العمليات التالية بين الطرفين :

1 ـ أرسل الموكل عدد 1500 وحدة من بضاعة نوع «ممتاز» ثمن تكلفتها 7500 دينار . وقد دفعت الشركة مبلغ 750 دينار لنقلها إلى مخازن الوكيل ، علماً بأن ثمن الفاتورة الصورية 12,000 دينار .

2 ـ عند وصول البضاعة قام الوكيل باستلامها ووضعها في مخازنه وقد قام بالعمليات التالية :

ـ تم بيع عدد 800 وحدة نقداً .

ـ تم بيع عدد 450 يسدد منها فوراً مبلغ 800 دينار والباقي يستحق السداد بعد شهر .

ـ دفع مبلغ 600 دينار مقابل مصروفات تسليم البضاعة المباعة إلى المشترين .

ـ دفع مبلغ 900 دينار كإيجار للمخازن .

ـ تحصل على نصف المبلغ المستحق على المدينين بعد أن منح خصم قدره 2٪ .

المطلوب :

1 ـ قيد العمليات السابقة في دفاتر الموكل والوكيل .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل .

8 ـ مستخدماً طريقة بضاعة الأمانة الداخلة في دفاتر الوكيل «بالملحق» ومستعيناً بالمعلومات التالية أجب عن الأسئلة التي تليها :

في 4/2 استلمت شركة التوزيع من موكلها في بنغازي عدد 50 جهاز إذاعة مرئية لبيعها لحسابه بمبلغ 200 دينار للجهاز الواحد ، كما استلمت من موكلها في سرت عدد 200 جهاز إذاعة مسموعة للبيع بسعر 60 دينار . وينص الاتفاق على أن يحصل الوكيل على عمولة 15٪

على جميع المبيعات وله الحق في استرداد مصروفاته .

في 4/3 دفعت شركة التوزيع لموكلها في سرت مبلغ تحت الحساب قيمته 2500 دينار .

4/4 دفعت الشركة مبلغ 100 دينار لاستلام وتخزين الأجهزة المرئية .

4/10 قامت بحملة إعلامية للتعريف بالمنتجات التي تقوم بتسويقها بلغت 200 دينار يخص الأجهزة المرئية منها 60٪ .

من 25 إلى 4/30 تم بيع عدد 20 جهاز إذاعة مرئية و150 جهاز إذاعة مسموعة .

4/30 قامت بدفع مبلغ 3000 دينار لموكلها بمدينة بنغازي .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر الوكيل .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة الداخلة.

3 ـ بيان كيفية إظهار الأرصدة المتعلقة ببضاعة الأمانة في الميزانية .

9 ـ اتفق مصنع الأمل مع جمعية الصداقة على تصريف منتجاته على أساس الأمانة مقابل عمولة شاملة 10٪ وتحمل الموكل لجميع مصروفات الوكيل وقد تمت العمليات التالية بين الطرفين :

1 ـ أرسل المصنع عدد 1000 كرسي تكلفتها 6000 دينار إلى الجمعية لبيعها بسعر 9 دينار للكرسي الواحد ، وقد دفع المصنع مصروفات شحن بلغت 200 دينار .

2 ـ استلمت الجمعية الكراسي ووجدت أن بها 100 كرسي بها بعض العيوب وقد أخطر الموكل بذلك ، دفعت الجمعية مبلغ 150 دينار مقابل الاستلام والتخزين .

3 ـ طلب الموكل من الوكيل رد الكراسي التي بها عيوب وقد صرف الوكيل مبلغ 20 دينار لردها إلى الموكل .

4 ـ أرسل الوكيل في نهاية الشهر كشف حساب المبيع واتضح منه ما يلي :

تم بيع عدد 500 كرسي نقداً ، وعدد 300 كرسي على الحساب . وأن ديناً قدره 250 دينار لم يتمكن الوكيل من تحصيله .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر الموكل .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل ـ جمعية الصداقة .

10 ـ استلمت شركة النسور بضاعة من موكلها بمدينة طبرق ثمنها حسب الفاتورة الصورية 15000 دينار وقد اتفق الطرفان على أن تقوم شركة النسور ببيع البضاعة نقداً أو على الحساب وبشروط 10/2 صافي 30 مقابل عمولة 15٪ عن المبالغ المحصلة ويتحمل الموكل بكل مصروفات الوكيل المتعلقة ببضاعة الأمانة والخصم النقدي الممنوح للعملاء .

كما تم الاتفاق على أن تقوم شركة النسور بتحويل كل المبالغ المحصلة بعد خصم مستحقاتها والمبالغ المدفوعة للموكل تحت الحساب ، وعند استلام البضاعة دفعت شركة النسور مبلغ 6000 دينار كدفعة تحت الحساب ، كما دفعت مبلغ 1000 دينار كمصروفات إدارية وبيعية منها مبلغ 400 دينار مصروفات إعلان .

وفي نهاية الشهر أرسلت شركة النسور كشف حساب المبيع واتضح منه أن 70 ٪ من البضاعة قد تم بيعها وأن 80 ٪ من قيمتها قد تم تحصيلها (بما في ذلك المباع نقداً) . وقد قام الوكيل بدفع مستحقات الموكل بصك بعد خصم المصروفات والدفعة المقدمة

حسب الاتفاق ، فإذا كانت تكلفة البضاعة المرسلة 10,000 دينار وبلغت مصروفات شحنها 120 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر كل من الموكل والوكيل .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل ـ شركة النسور .

3 ـ بيان كيفية إظهار أثر العمليات السابقة في ميزانية الطرفين .

11 ـ تمت العمليات التالية بين شركة الاتصالات ووكيلها بدرنة :

1 ـ أرسل الموكل عدد 500 جهاز اتصال تكلفتها 400,000 دينار لبيعها بمبلغ 500,000 دينار مقابل عمولة ضامنة 6٪ على جميع المبيعات وقد تم دفع مصروفات نقل من قبل الموكل بلغت 1500 دينار .

2 ـ استلم الوكيل الأجهزة واتضح أن 10 أجهزة غير موجودة وأبلغ الموكل بذلك (لا يوجد تأمين ضد أخطار النقل) .

3 ـ دفع الوكيل مبلغ 100 دينار لنقل وتخزين الأجهزة .

4 ـ قام الوكيل في الفترة من 10/1 إلى 10/15 ببيع عدد 250 جهاز ودفع مبلغ 100 دينار لتركيبها في محلات المشترين .

5 ـ في 10/20 حدث سطو على المخازن نتج عنه فقدان عدد 10 أجهزة وقد أبلغ الوكيل الموكل وأخطره بأن البضاعة مؤمن عليها .

6 ـ تم استلام المبلغ المتفق عليه من شركة التأمين وقدره 10,000 دينار .

7 ـ قام بدفع مبلغ 500 دينار كإحتياطيات أمنية ضد احتمال السرقة مستقبلاً .

8 ـ تم بيع عدد 140 جهاز في الفترة من 10/21 إلى 10/31 .

9 ـ أرسل إلى الموكل كشف حساب المبيع وصكاً بكل المبلغ المستحق عليه .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية في دفاتر الوكيل .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل في دفاتر الموكل .

12 ـ ظهرت الأرصدة التالية في ميزانية إحدى الشركات في 1994/12/31 .

مخزون بضاعة :

في المخازن 14180 دينار .

لدى الوكلاء 1750 دينار .

وقد ظهر من فحص رصيد بضاعة الأمانة لدى الوكلاء بأن هذا المبلغ يمثل رصيد بضاعة لدى الوكلاء أ ، ب ، جـ كالآتي :

حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (أ)

600	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة	255	ح/النقدية (مبالغ مستلمة)
60	إلى حـ/النقدية (مصروفات)		

حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (ب)

1000	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة	800	حـ/دفعات مقدمة
80	إلى حـ/النقدية (مصروفات)		

حـ/بضاعة أمانة لدى الوكيل (جـ)

1000	إلى حـ/بضاعة أمانة مرسلة		
65	إلى حـ/النقدية		

وقد ظهر من كشوفات حساب المبيع في 1984/12/31 م ما يلي :

البيان	كشف حساب (أ)		كشف حساب (ب)	
قيمة المبيعات		450 دينار		850 دينار
المصروفات :				
إعلان	60		110	
توزيع	90		200	
عمولة	45	195	85	390
		255 دينار		455 دينار
الجزء المباع من البضاعة	$\frac{1}{3}$		$\frac{2}{5}$	

مع العلم بأن الوكيل (ب) لم يرسل أية مبالغ لأن الدفعة المقدمة وقدرها 800 دينار تفوق المستحق عليه ولذلك لم تقم الشركة بعمل قيود في دفاترها عند استلامها لكشف حساب المبيع من الوكيل (ب) .

أما المبلغ الظاهر بحساب بضاعة أمانة لدى الوكيل (جـ) فهي تمثل بضاعة كانت قد أرسلت إلى الوكيل (جـ) ثم ردها الوكيل لعدم قدرته على تصريفها وقد انفق الوكيل مبلغ 40 دينار عند ردها إلى الموكل إلّا أن الموكل لم يقم بإجراء أية قيود لإثبات حق الوكيل في المصروفات التي انفقها أو عملية رد البضاعة .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل الدفاتر بفرض أن الدفاتر لم تقفل بعد .

2 ـ إظهار الأرصدة الحقيقية للحسابات والتي تظهر في الميزانية .

13 ـ في 1992/1/20 أرسلت شركة التقدم عدد 400 قطعة من ألواح الألومينيوم إلى وكيل لها منطقة الزنتان وذلك لبيعها بسعر 150 دينار للقطعة الواحدة مع العلم بأن تكلفتها 40,000 دينار وقد انفقت الشركة مبلغ 500 دينار لنقلها إلى الوكيل .

وفي 1/25 استلم الموكل من الوكيل إشعار بعدم قدرته على تصريف الكمية الباقية وقدرها 150 قطعة ، وقد أصدر الموكل تعليماته بتحويل الكمية إلى منطقة غريان .

في 1/30 استلم الموكل كشوف حساب المبيع من الوكيلين تفاصيلهما كالآتي :

	وكيل منطقة الزنتان	وكيل منطقة غريان
عدد الوحدات المستلمة	400	150
عدد الوحدات المباعة	250	100
عدد الوحدات المحولة	150	
الرصيد الباقي		50
المصروفات :		
نقل وتخزين	250	80
م بيعية	80	20
م .نقل البضاعة المحولة	20	

مع العلم بأن تكلفة نقل البضاعة المحولة قد قدرت بمبلغ 180 دينار لو أرسلت رأساً إلى غريان . .

المطلوب :

1 ـ تصوير حسابات بضاعة الأمانة لدى الوكلاء .

2 ـ تحديد قيمة البضاعة الباقية لدى الوكيل بمنطقة غريان .

3 ـ تحديد خسائر تحويل البضاعة .

14 ـ استلمت جمعية الانتصار عدد 15000 كيلوجرام من البن من المؤتمر الفلاحي لبيعها بسعر 20 دينار للكيلوجرام وقد انفقت الشركة مبلغ 2000 دينار لتخزين البضاعة ، وقد تمكنت من بيع 12,000 كيلوجرام بالسعر المتفق عليه ، وأبلغت الموكل بحدوث تلف في ما مقداره 400 كيلوجرام واتفقت معه على تحمل مسئولية ذلك التلف . وفي نهاية الفترة أرسلت إلى الموكل كشف حساب المبيع وصكاً بالمبلغ

المستحق عليها بعد خصم المصروفات ونصيبها في العمولة بنسبة 10٪ من ثمن البيع ، مع العلم بأن تكلفة البضاعة 225000 دينار وأن الموكل انفق مبلغ 3000 دينار لنقلها .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية في دفاتر الموكل .

2 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى الوكيل .

3 ـ تصوير حساب جاري المؤتمر الفلاحي .

15 ـ اتفقت جمعية السلام الاستهلاكية مع شركة المواد الكيماوية على تصريف منتجاتها مقابل عمولة شاملة 10٪ وأن تتحمل الجمعية بتكلفة العجز في البضاعة فيما يتجاوز النسبة المسموح بها وقدرها 2٪ وقد تمت العمليات التالية :

1 ـ أرسلت الشركة عدد 5000 عبوة من المواد الكيماوية لبيعها بسعر 2,5 دينار للوحدة علماً بأن تكلفتها 6250 دينار . وقد انفقت الشركة مبلغ 300 دينار لنقلها إلى مقر الجمعية .

2 ـ في نهاية المدة المتفق عليها أرسلت الجمعية كشف حساب المبيع الآتي :

الكمية المستلمة	5000 عبوة
المباع	3000 عبوة
المتبقي	1750 عبوة
مصروفات إدارية	200 دينار
مصروفات بيعية	100 دينار

المطلوب :

1 ـ تصوير حساب بضاعة الأمانة لدى جمعية السلام .

2 ـ تحديد قيمة البضاعة الباقية وبيان كيفية تحديد قيم العجز .

16 ـ قامت شركة الصابون بالاتفاق مع جمعية الكرامة على تصريف منتجاتها مقابل عمولة ضامنة . وقد أرسلت خلال شهر نوفمبر بضاعة قيمتها حسب سعر التكلفة 10,000 دينار على أن تباع بمبلغ 15,000 دينار ، وكان الموكل قد انفق عليها مبلغ 1500 دينار لنقلها إلى مقر الجمعية وخلال نفس الشهر تمكن الوكيل من بيع ما قيمته 12000 دينار وقام بتحويل مبلغ 7500 دينار إلى الموكل ، وكانت مصروفات الوكيل كالآتي :

500 دينار مصروفات تخزين .

900 دينار مصروفات بيعية .

1100 عمولة .

وقد أفلس الوكيل بتاريخ 25 نوفمبر واتخذ الموكل الإجراءات القضائية لاستعادة البضاعة الباقية وحقه في مستحقاته .

المطلوب :

1 ـ إعداد القيود اللازمة في دفاتر الموكل لإثبات عمليات بضاعة الأمانة .

2 ـ إجراء القيود اللازمة لاسترداد البضاعة إذا فرض أنه أمكن فرزها من بقية بضائع الوكيل .

3 ـ اتخاذ ما يلزم من قيود لإثبات حقوق الموكل لدى الوكيل .

17 ـ بصفتك مراجعاً لإحدى الشركات في العام 1994 وهو العام الثاني لإنشائها حيث ابتدأت أعمالها في 1993/1/1 تحصلت على قائمتي الدخل التاليتين :

شركة الانتصار
قائمة الدخل لعام 1993، 1994 م

	1993	1994	
المبيعات	1,075,000	1,287,500	دينار
تكلفة المبيعات	559,000	669,500	دينار
مجمل الدخل	516,000	618,000	دينار
مصروفات التشغيل	330,000	403,500	دينار
الضريبة بمعدل 50٪	93,000	107,250	دينار
صافي الدخل	93,000	107,250	دينار

وتبين لك من خلال فحص الدفاتر ما يلي :

1 ـ تقوم الشركة بالبيع على الحساب لبعض العملاء كما تقوم بتصريف البضاعة من خلال وكلاء بضاعة الأمانة . ويقوم المحاسب باعتبار البضاعة المرسلة كأمانة على اعتبار أنها مبيعات .

2 ـ إن سعر بيع الوحدة خلال العامين وثمن التكلفة للوحدة لم يتغيرا وكانا 250 دينار ، 130 دينار على التوالي .

3 ـ خلال عام 1994 استلمت الشركة مبالغ من الوكلاء بلغت قيمتها 706,500 دينار وهي تمثل مبيعات الوكلاء لعام 1994 حيث ينص الاتفاق على ضرورة تحويل قيم المبيعات أولاً بأول .

4 ـ أظهر كشف حساب المبيع أن عدد الوحدات الباقية في 94/12/31م (23) وحدة ولم يتمكن الوكلاء من تحديد عدد الوحدات الباقية في 1993/12/31م .

5 ـ كانت تكلفة البضاعة المباعة خلال عام 1994 م كالآتي :

بضاعة أول المدة بالمخازن 94/1/1	1510	وحدة
المشتريات	4454	وحدة
البضاعة المعدة للبيع	5964	وحدة

بضاعة آخر المدة بالمخازن 94/12/31	814	وحدة
البضاعة المباعة والمرسلة للوكلاء	5150	وحدة

تكلفة البضاعة المباعة 5150 × 130 = 669500 دينار .

وقد اتضح أن عدد الوحدات المباعة على الحساب	3008	وحدة
وأن المرسلة للوكلاء	2142	
	5150	

المطلوب :

1 ـ تحديد قيمة المخزون لهذه الشركة في 1994/12/31 ، 1993/12/31 .

2 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل الدفاتر في 93/12/31 بفرض أنها لم تقفل بعد.

3 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة لتعديل الدفاتر في 94/12/31 بفرض أن الدفاتر لم تقفل بعد. «من امتحانات المعهد الأمريكي للمحاسبين».

18 ـ تقوم شركة الآخاء بقيد البضاعة المرسلة لوكلائها س ، ص ، ع على اعتبار أنها مبيعات على الحساب وعند قيد بيع البضاعة يجعل حساب تكلفة البضاعة المباعة مديناً وحساب مخزون بضاعة دائناً وذلك بتكلفة البضاعة . أما المصروفات التي يدفعها الوكيل فإنها تقيد عند استلام التحويلات المالية من الوكلاء . وقد ظهر ميزان مراجعة شركة الآخاء في 1992/12/31 م كما يلي :

الحساب	مدين	دائن
نقدية.	57750	
مدينين	50000	
مخزون بضاعة	56000	
أصول ثابتة	85000	
دائنون		12500
رأس المال (القيمة الأسمية) 100 دينار للسهم)		100000
أرباح محتجزة 1/1		28500

مبيعات		365000
تكلفة البضاعة المباعة	213250	
مصروفات التشغيل	44000	
	506000	506000

ويتم تحميل الوكلاء بقيمة البضائع المحولة إليهم على أساس 30 دينار للوحدة مع العلم بأن تكلفة الوحدة الواحدة 16 دينار . وقد كانت كشوف البيع التي أرسلها الوكلاء والمبالغ التي قاموا بتحويلها كالآتي :

	س	ص	ع
وحدات مستلمة	15	40	5
وحدات مباعة	10	25	1
وحدات ردّت للموكل ولا زالت بالطريق	5	-	4
وحدات باقية	-	15	-
قيمة المبيعات	300	750	30
مصروفات نقل	20	80	18
مصروفات الوحدات المرتدة	25	-	30
المبالغ المحولة للموكل	255	670	-
المبالغ المستحقة على الموكل	-	-	18

وقد قدر نصيب الوحدات الباقية لدى الموكل (ص) من المصروفات الشاملة بقيمة 85 دينار كما تقدر قيمة الضريبة بمبلغ 45000 دينار .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر شركة الآخاء وإعداد قيود الإقفال .

2 ـ إعداد قائمة الدخل وتصوير الميزانية لعام 1992 م .

(من كتاب

(Simon, and Karren Brock, W «Advanced Accounting» 1968

19 ـ تقوم إحدى الشركات ببيع البضاعة عن طريق عدد من الوكلاء وفيما يلي بيانات عن حركة البضاعة مراعياً إن الأحداث مرتبة حسب التسلسل الزمني لحدوثها وأن الوكلاء يحصلون على عمولة عادية 6٪ وعمولة ضمان دفع 2٪ : ـ

تكلفة البضاعة المرسلة للوكيل (أ) 40000 دينار . مصروفات الشحن إلى الوكيل 1500 دينار ـ نقصان الاستلام والتخزين 3000 المبيعات النقدية 20000 ـ مصروفات إصلاح أجهزة مباعة 500 ـ حريق أتلف 500 وحدة ـ مصروفات إعادة تغليف الوحدات التي نجت من الحريق 350 دينار ـ مبيعات على الحساب 31200 ـ 100 وحدة تم ترجيعها إلى الموكل ـ بلغت تكاليف رد الوحدات 300 دينار ـ تم تحويل 1/2 البضاعة الباقية لدى الوكيل (أ) إلى الوكيل (ب) ـ بلغت مصروفات الشحن إلى الوكيل (ب) 400 دينار دفعها الوكيل (أ) ـ المصروفات المقدرة لإرسال البضاعة إلى الوكيل (ب) رأساً 1250 دينار ـ تكلفة الوحدة الواحدة 4 دينار وسعر بيعها 8 دينار .

المطلوب: تصوير الحسابات التالية: ـ

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (حـ)

حـ/ بضاعة الأمانة لدى الوكيل (ب)

الفصل السادس

المحاسبة عن البيع بالتقسيط

Installment Accounting

مقدمة :

تعمل المنشآت جاهدة في سبيل زيادة مبيعاتها على تقديم تسهيلات للعملاء تتمثل في إمكانية سداد الثمن على أقساط خاصة في حالة السلع المعمرة والمرتفعة الأثمان مثل السيارات والثلاجات والآليات والأراضي والمباني وغيرها .

ومن الطبيعي أن تكون أثمان السلع في حالة التقسيط أكبر من حالة البيع النقدي أو البيع على الحساب ، وتعتبر الزيادة في ثمن البيع فائدة نظير تجميد أموال المنشأة لفترة طويلة قد تصل لعدة سنوات ، ويشمل أيضاً مبالغ إضافية لتغطية بعض المصروفات التي تنجم عن طول فترة التحصيل مثل خسائر الديون المعدومة ومصروفات تحصيل الديون وغيرها .

وتتم التفرقة عادة بين نوعين من أنواع البيع على أقساط، الأول ويعرف بالبيع بالتقسيط مع حفظ حق الملكية ويطلق عليه البعض البيع الإيجاري LEASES والثاني يعرف بالبيع بالتقسيط .

والفرق بين الاثنين أن البيع مع حفظ حق الملكية هو نوع من أنواع البيوع الشرطية إذ أن ملكية السلعة لا تنتقل إلى المشتري إلّا بعد تسديد القسط الأخير . ويترتب على عدم نقل الملكية أن تبعة هلاك السلعة تقع على عاتق البائع مما يتطلب أن يتخذ كافة الاحتياطات لحماية نفسه من الخسارة وذلك بأن يؤمن على البضاعة .

وفي حالة توقف المشتري عن السداد يجوز للبائع استرداد البضاعة ، وتنص القوانين في بعض البلدان على أن يفقد المشتري حقه في المطالبة باسترداد قيمة الأقساط المدفوعة لأنها تعتبر في هذه الحالة بمثابة إيجار للسلعة من الناحية القانونية وإن كانت أقساطاً لثمن البيع من الناحية العملية .

وينص القانون التجاري في المادة 109على عدم جواز استرداد البضاعة إذا تخلف المشتري عن دفع قسط واحد لا يجاوز الثُمْن من ثمن البيع وتعتبر الأقساط الباقية واجبة السداد في مواعيدها . وإذا تم استرداد السلعة فإنه على البائع أن يرد قيمة الأقساط التي استلمها مع حقه في المطالبة بالتعويض عن استعمال السلعة.

أما البيع بالتقسيط فيتميز بأن ملكية السلعة تنقل إلى المشتري مباشرة بمجرد حيازته لها ، وتبعاً لذلك فإن هلاك البضاعة يقع على عاتق المشتري . وفي حالة تأخر المشتري عن الدفع فإن البائع لا يستطيع المطالبة برد السلعة إليه ، فالأقساط المدفوعة تعتبر من الناحيتين القانونية والعملية ثمناً للسلعة ، ولكن يحق للبائع اتخاذ الإجراءات القانونية لتمكينه من استرجاع ديونه .

ومن الناحية المحاسبية فإن المعالجة واحدة في الحالتين للأسباب التالية :

1 ـ انتقال حيازة السلعة من البائع إلى المشتري في الحالتين .
2 ـ دفع ثمن السلعة على أقساط .

وسنتناول المعالجة المحاسبية لعمليات البيع بالتقسيط في المباحث التالية :

المبحث الأول : تمهيد لكيفية احتساب الفوائد والأقساط .
المبحث الثاني : المعالجة المحاسبية في دفاتر البائع .

المبحث الأول
احتساب الفوائد والأقساط

إن ثمن البيع في حالة البيع بالتقسيط يتكون من شقين أساسيين هما ثمن البيع النقدي (التكلفة + مجمل الدخل) والفوائد (وقد تشمل مبالغ لتغطية بعض المصروفات المتعلقة بمخاطر الديون المعدومة ومتابعة الديون) .

وفي العادة يتم احتساب الفائدة على أساس الفائدة المركبة إلّا أنه يجوز أن يتم الاتفاق بين البائع والمشتري على أن تحتسب الفوائد على أساس الفائدة البسيطة .

وتحسب الفوائد على أصل الدين وهو الثمن النقدي مطروحاً منه أية مبالغ يلزم المشتري بدفعها في الحال . وهناك عدة طرق لاحتساب الفائدة منها :

1 ـ دفع أصل الدين على أقساط متساوية ودفع الفوائد على رصيد الدين .

2 ـ دفع قيمة الدين الإجمالية (الأصل والفوائد) على أقساط متساوية .

3 ـ دفع أصل الدين على أقساط متساوية ودفع الفوائد على قيمة كل قسط من تاريخ نشوء الدين حتى تاريخ استحقاق القسط .

4 ـ أن يتفق البائع والمشتري على مبالغ معينة يتم الدفع على أساسها .

مثال (1) :
بضاعة ثمنها النقدي 500 دينار يراد بيعها بالتقسيط بحيث يدفع الثمن على

خمسة أقساط سنوية بفائدة 6٪ سنوياً ، ويدفع القسط الأول بعد سنة من الاتفاق .

المطلوب :

تحديد قيمة القسط والفوائد .

الحل :

أولاً :

إذا تم دفع أصل الدين على أقساط متساوية ودفع الفوائد على الرصيد :
في هذه الحالة سوف تكون القيم المدفوعة غير متساوية وتتناقص قيمتها من فترة لأخرى نظراً لتناقص الفائدة بتناقص أصل الدين .

ويتمثل المبلغ المدفوع في مثالنا في دفع جزء ثابت من أصل الدين (100 دينار) مضافاً إليه الفائدة على رصيد الدين في بداية كل فترة (سنة مثلاً) .
والجدول التالي يبين قيمة المدفوع في كل فترة :

جدول رقم (1)

(1) السنة	(2) أصل الدين في بداية السنة	(3) الفائدة 6٪	(4) المجموع	(5) المبلغ المدفوع من : الأصل + الفائدة	(6) الرصيد في نهاية السنة (4 - 5)
1	500	30	530	30 + 100	400
2	400	24	424	24 + 100	300
3	300	18	318	18 + 100	200
4	200	12	122	12 + 100	100
5	100	6	106	6 + 100	
		90	590	90 + 500	

ويكتفي أن نعرف الفائدة الأولى (تحسب على كل المبلغ) لأن كل فائدة تقل عن الفائدة السابقة بمقدار ثابت هو فائدة القسط الواحد وهو في مثالنا 6

دينار ($100 \times \frac{6}{100}$) .

ويمكن تحديد إجمالي الفوائد باستخدام قانون المتوالية العددية كالآتي :

مجموع الفوائد = $\frac{ن}{Z}$ (أ + ل)

حيث ن = عدد الأقساط ، أ الفائدة الأولى ، ل الفائدة الأخيرة .

الفائدة الأولى وتحسب على كل الدين = $500 \times \frac{6}{100} \times 1 = 30$ دينار .

الفائدة الأخيرة تحسب على آخر قسط = $100 \times \frac{6}{100} \times 1 = 6$ دينار .

مجموع الفوائد = $\frac{5}{2}$ (30 + 6) = 90 دينار .

ثمن البيع = ثمن البيع النقدي + الفوائد
= 500 + 90 = 590 .

ثانياً :

إذا تم دفع كل الدين على أقساط متساوية :
في هذه الحالة يقسم مبلغ الدين (الثمن النقدي + الفوائد) على أقساط متساوية ، وبذلك فإن قيمة القسط الواحد تمثل جزئين : جزء يمثل سداد الأصل وهو يتزايد من سنة لأخرى وجزء يمثل سداد الفائدة على أصل الدين في بداية السنة وهو يتناقص لتناقص أصل الدين .

ويتم تحديد قيمة القسط باستخدام قانون الدفعات المتساوية . فإذا كانت الفترة بين كل قسط والذي يليه ستة أشهر مثلاً وكان القسط الأول يدفع بعد 6 أشهر من تاريخ الاتفاق كانت الدفعة دفعة عادية أما إذا نص الاتفاق على ضرورة دفع القسط الأول فوراً سميت الدفعة دفعة فورية .

ويعتبر الفرق بين مجموع الأقساط والثمن النقدي للسلعة هو مقدار الفوائد التي يتحملها المشتري .

2.

16 ـ قامت
مقابل
حسب
وكان
وخلال
بتحوي
كالآتي

500
900
1100

و
القضا

المطل
1 ـ إ
ا

2 ـ إ
م

3 ـ ا

17 ـ بصفتا
لإنشا
الدخ

حل المثال رقم (1) :

أ ـ إذا تم دفع القسط الأول بعد سنة من تاريخ الاتفاق في هذه الح
الدفعة عادية ويستخدم القانون التالي :

القيمة الحالية = قيمة القسط × معامل دفعة عادية عددها ن وبسعر
لكل فترة .

والقيمة الحالية هي ثمن البيع النقدي مطروحاً منه ما دفع مقدماً
الفائدة لا بد وأن يتناسب مع فترات الدفع فإذا كان الدفع كل 6 شهو
تمثل الفائدة عن كل 6 أشهر وهكذا . ويتحدد معامل الدفعة من جداو
الحالية للدفعات العادية تحت ن = 5 ، ع = 6٪ في مثالنا .

وبتطبيق القانون نجد أن :

500 = قيمة القسط × 4.21236379

قيمة القسط = 118.698 دينار .

ثمن البيع = 5 × 118.698 = 593,490 دينار .
الفوائد = 593.490 − 500 = 93,490 دينار..
ويمكن أن يعد الجدول التالي لاحتساب الفوائد عن كل فترة .

جدول رقم (2)

السنة	أصل الدين في بداية السنة	الفائدة	المجموع	القسط المدفوع	الرم نهاي
1	500	30.000	530	118.698	02
2	411,302	24.678	435,980	118.698	82
3	317,282	19.037	336,319	118.698	21
4	217,621	13.057	230,678	118.698	80
5	111,980	6.718	118,698	118.698	
		93.490		593,490	

كان القسط الأول يدفع فوراً :

هذه الحالة تعتبر الدفعة فورية وتستخرج فيه القسط باستخدام جدول
ن الفورية . ويمكن أن تستخدم الدفعات العادية مع التحوير . فبدلاً من
في الجدول عن ن = 5 نبحث عن ن = 4 لأن الدفعة الأولى لا تستثمر ثم
إلى الرقم المستخرج من الجدول (واحد صحيح) كالآتي :

ل دفع عادية عددها 4 بمعدل 6% 3.46510561
1.0000000

4.46510561

500 = قيمة القسط × 4,46510561
قسط = 111.979
يستكمل الجدول بالطريقة العادية .

ع أصل الدين على أقساط متساوية ودفع الفوائد على القسط المستحق
في هذه الحالة يقوم المشتري بدفع مبلغ ثابت من أصل الدين في ميعاد
اق القسط مضافاً إليه الفائدة على ذلك القسط من أول نشوء الدين وحتى
استحقاقه . بمعنى أن فائدة القسط الأول تحسب بمعدل 6٪ ولمدة سنة
نا ، وفائدة القسط الثاني تحسب بمعدل 6٪ ولمدة سنتين وهكذا ، أي
ئدة لا تدفع على كل الدين بل على القسط المستحق فقط ، ويجب
ة أن طريقة دفع الفائدة لا تؤثر على استحقاق الفائدة ، فكل سنة تستفيد
من الفوائد عن مبلغ الدين في بداية كل سنة (فترة) ويصير الجزء غير
ع فائدة مستحقة تظهر في الميزانية .

لجدول التالي يبين كيفية حساب الفائدة :

جدول رقم (3)

السنة	الدين في بداية السنة	الفائدة	المجموع	المبلغ المدفوع من الأصل + الفائدة	الرصيد في نهاية السنة: الأصل	الفائدة المستحقة
1	500	30	530	6 + 100	400	24
2	400	24	424	12 + 100	300	36
3	300	18	318	18 + 100	200	36
4	200	12	212	24 + 100	100	24
5	100	6	106	30 + 100	-	-
		90		90 + 500		

ويلاحظ أن الفائدة التي تدفع تتزايد باستمرار بمعنى أن الفائدة المدفوعة في السنوات الأولى أقل من الفائدة المدفوعة في السنوات الأخيرة . . ويترتب على ذلك التأخير وهو في صالح المشتري أن الفائدة الحقيقية أقل من 6٪ وهي تقريباً $\frac{1}{2}$ 5٪ .

ويلاحظ أيضاً أن قيمة القسط تتزايد باستمرار بمعدل 6 دينار وهي الفائدة عن قيمة القسط لمدة سنة واحدة . وهي ثابتة لا تتغير لأن الفائدة حسبت بمعدل فائدة بسيطة وهي تتغير في حالة الفائدة المركبة لأن الفائدة غير المدفوعة تكتسب هي الأخرى فائدة بنفس المعدل أي أن الفائدة تحسب على المبلغ غير المدفوع .

رابعاً :

الاتفاق على دفع أقساط يتفق على قيمتها (عدم تساوي الأقساط) :

قد يكون الاتفاق على أن يتم سداد الثمن بموجب أقساط تحدد مقدماً ، وفي هذه الحالة لا يمكن استخدام الجداول الرياضية وتحسب الفوائد على الرصيد المتبقي على المشترى ويبين المثال التالي كيفية حساب قيمة كل قسط والفوائد التي تخص كل فترة .

مثال (2) :

في 83/1/1 م قامت إحدى الشركات ببيع سلعة بمبلغ 1000 دينار مضاف إليها الفوائد واتفق الطرفان على دفع الثمن بموجب أربعة أقساط نصف سنوية يدفع الأول منها في 83/6/30 م وتكون قيمة الأقساط كما يلي :

83/6/30 م	230 دينار
83/12/31 م	324 دينار
84/6/30 م	415 دينار
84/12/31 م	باقي المبلغ

وتحسب الفوائد بمعدل 6٪ سنوياً .

المطلوب :

تصوير جدول يبين قيمة القسط والفوائد لكل فترة .

الحل :

الفترة	أصل الدين في بداية الفترة	الفائدة 3٪	المجموع	المبلغ المدفوع	الرصيد في نهاية الفترة
1	1000	30	1030	230	800
2	800	24	824	324	500
3	500	15	515	415	100
4	100	3	103	103	-

دفع مبلغ مقدماً :

إذا تم دفع جزء من الثمن مقدماً فإن هذا المبلغ يجب أن يستبعد من ثمن البيع حتى نتمكن من معرفة أصل الدين والذي تحتسب عليه الفوائد .

مثال (3) :

سلعة ثمنها النقدي 400 دينار اتفق على بيعها على أساس دفع مبلغ 80

دينار فوراً وتقسيط الباقي على أربعة أقساط ربع سنوية متساوية بما في ذلك الفوائد وبمعدل فائدة 8٪ مع العلم بأن القسط الأول يستحق بعد 3 شهور من الآن .

المطلوب :

تحديد قيمة القسط ومجموع الفوائد .

الحل :

أصل الدين = 400 − 80 = 320 دينار .

بتطبيق قانون الدفعات نجد أن :

320 = قيمة القسط × معامل الدفعة ن = 4 ؟ ع = 2%

= قيمة القسط × 3,8077287

قيمة القسط = 84,04 دينار

ثمن بيع السلعة = 84,04 × 4 + 80 = 416,16 دينار .

الفوائد 416,16 − 400 = 16,16 دينار .

أو 84,04 ×4 − 320 = 16,16 دينار .

المبحث الثاني

المعالجة الحسابية في دفاتر البائع

تثير عمليات البيع بالتقسيط مشكلتين إثنين هما :

1 ـ مشكلة الفوائد .

2 ـ مشكلة ثمن البيع النقدي أو مجمل الدخل .

أولاً : الفوائد :

من الناحية النظرية لا توجد مشكلة على الإطلاق في معالجة الفوائد . فبالنسبة للبائع فإن الفوائد تعتبر إيراداً يتحقق بعامل الزمن ويتم احتسابه على قيمة الدين (الثمن النقدي بعد خصم الدفعة المقدمة) في بداية كل فترة إلى أن يتم سداده ويعني هذا أن إيراد الفوائد يجب أن يوزع على السنوات أو الفترات المختلفة التي يسدد خلالها الدين . كما أن الفوائد لا تعتبر جزءاً من مجمل الدخل ، كما يبدو للبعض ، فمجمل الدخل هو عبارة عن ثمن البيع النقدي مخصوماً منه تكلفة السلعة المباعة ، وينتج عن عدم مراعاة ذلك تضخيم مجمل الدخل مما يفقده أهميته في المقارنة بين إيراد السلع . ولكن قد يحدث من الناحية العملية أن تؤخذ قيمة مجمل الدخل والفوائد الإجمالية على اعتبار أنها تمثل معدل مجمل الدخل من أجل تسهيل احتساب الدخل المحقق فقط ، دون أن يؤثر ذلك على عرض القوائم المالية .

أما من وجهة نظر المشتري فالفوائد تعتبر مصروف مالي يجب أن يحمل للفترات التي يسدد خلالها الدين . ولا يجوز محاسبياً أن تضاف قيمة الفوائد

إلى تكلفة الأصل باعتبار أن تفضيل الشراء بالتقسيط على الشراء النق
الحساب من القرارات الإدارية التي لا تؤثر على الأصل كما رأينا
المحاسبة المتوسطة .

ثانياً: ثمن البيع النقدي ومجمل الدخل :

رأينا في الفقرات السابقة أن الفوائد لا تدخل في تحديد مجمل
وأن هذه الفوائد تعتبر إيرادات ثانوية تظهر في قائمة الدخل أما با
البيع النقدي فإن هناك تساؤل بين المحاسبين حول موعد تحقق الإ
عن عمليات البيع بالتقسيط، ونعني بذلك ثمن البيع النقدي. ونج
الصدد وجهتي نظر :

الأولى وتقضي باعتبار أن كل الثمن النقدي يعتبر إيراداً محقق
الأولى للعقد (السنة التي تمت فيها عملية البيع وتسليم السلعة) .
أن مجمل الدخل يعتبر بالكامل للسنة الأولى من العقد .

أما وجهة النظر الثانية فتقضي بأن تعالج المبيعات بالتقسي
خاصة . وتتلخص في تأجيل الإيرادات والمصروفات بحيث تستف
بمقدار ما يسدد من أقساط . وأحياناً يتم تأجيل مجمل الدخل وت
سنوات العقد بدلاً من تأجيل التكلفة والإيراد معاً .

ومن وجهة نظر المشتري فإن ثمن الشراء النقدي لا يثير مشكل
حيث يقيّد الأصل كما أشرنا بقيمته السوقية وقت الشراء دون احتساب

الطرق المختلفة لقيد البيع بالتقسيط :

قبل البدء في شرح كيفية القيد في السجلات ، نود أن نش
عمليات البيع بالتقسيط تستحق من الناحية التنظيمية عناية خاصة
ضرورة الاحتفاظ بسجلات محاسبية أو إحصائية تفيد في التعرف ع
البيع بالتقسيط وأثمان السلع المباعة النقدية والفوائد المحتسبة وعد
لكل عقد ومقدار المدفوع منها ومعدل الفائدة وغيرها من المعلومات
لمتابعة حركة المدينين .

تنظم السجلات على شكل يوميات مساعدة أو دفاتر أستاذ مساعد
لبيع بالتقسيط بحيث تظهر الديون في كل سنة حسب نشأتها كأن
ن مدينى مبيعات 1981 ، مدينى مبيعات 1982 وهكذا ، وكذلك الأمر
حسابات الفوائد تحت التسوية .

ن نتناول الطرق المحاسبية المختلفة :

الطريقة المباشرة :

بموجبها اعتبار القيمة الإجمالية للمبيعات (ثمن البيع النقدي +
يراداً للسنة التي حدثت فيها عملية البيع . ويعني ذلك أن الفوائد على
ن بالكامل قد تم احتسابها للسنة الأولى من العقد . وتتم القيود على
تالي :

البيع :

حـ/المدينين
إلى مذكورين
حـ/المبيعات
حـ/إيراد فوائد المبيعات

تحصيل الأقساط :

حـ/النقدية
إلى حـ/المدينين

نهاية الفترة ينقل إيراد الفوائد بالكامل مع بقية الإيرادات
صروفات في ملخص الدخل .

حـ/إيراد فوائد المبيعات
حـ/المبيعات
إلى حـ/ملخص الدخل .

و واضحاً أن هذه الطريقة تخالف مبدأ الاستحقاق . فالفوائد قد تم

قيدها بالكامل كإيراد للسنة الأولى من العقد رغم أن جزءاً منها لم يتحقق بعد . والأفضل أن تستفيد كل سنة بما يخصها من فوائد كما سبق وأن أشرنا إلى ذلك .

ونتيجة هذا العيب فإنها ليست مقبولة محاسبياً ولا داعي لإيضاحها .

ثانياً : طريقة الفوائد تحت التسوية :

تختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة من حيث معالجتها للفوائد فقط . إذ يتم بموجبها احتساب الفوائد عن مدة العقد بالكامل وقيدها في حساب يطلق عليه فوائد تحت التسوية (وهي بذلك ليست إيراداً) ويتحدد نصيب كل سنة من سنوات العقد حسب رصيد الدين في بداية الفترة . أما ثمن البيع النقدي فإنه يعتبر محققاً (في ظل هذه الطريقة) لحظة تسليم السلعة للمشتري . ويعني هذا أن أنصار هذه الطريقة لا يرون أن المبيعات بالتقسيط تحتاج لمعالجة محاسبية خاصة تختلف عن معالجة المبيعات العادية . ويترتب على ذلك أن تظهر القيود على الشكل التالي :

1 ـ عند البيع :

من حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

إلى مذكورين

حـ/المبيعات

حـ/فوائد تحت التسوية

2 ـ عند تحصيل الدفعة المقدمة أو الأقساط

من حـ/النقدية

إلى حـ/مديني المبيعات بالتقسيط (المدينين)

3 ـ في نهاية كل سنة يتم احتساب الفائدة التي تخص السنة وتخصم من حساب فوائد تحت التسوية وتضاف إلى إيراد الفوائد كالآتي :

من حـ/فوائد تحت التسوية

إلى حـ/إيراد الفوائد

وعلى المنشأة في حالة اتباع هذه الطريقة أن تقوم بتكوين المخصصات اللازمة لمقابلة الخسائر والمصروفات الإضافية المحتملة خلال فترة تحصيل الديون ، وذلك مثل مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص مصروف التحصيل وغيرها ، ويظهر رصيد فوائد تحت التسوية مخصوماً من رصيد المدينين في الميزانية حتى تظهر أرصدة العملاء بقيمتها الحقيقية في تاريخ إعداد الميزانية .

ملاحظة :

هناك من يفضل ألّا تسجل قيمة الفوائد بالكامل لحظة البيع ، وبدلاً من ذلك تقيد قيمة البيع النقدي فقط عند البيع ويحمل المدين بهذه القيمة ، وعند استحقاق كل قسط يتم احتساب الفائدة وتعلي على حساب المدينين ، وفي نهاية السنة يتم احتساب الفائدة المستحقة عن المدة من تاريخ دفع آخر قسط حتى تاريخ إعداد الميزانية ويعد به قيد استحقاق (إن لزم الأمر) .

وتظهر القيود في هذه الحالة على الشكل التالي :

1 ـ عند البيع :

من حـ/المدينين

إلى حـ/المبيعات

2 ـ عند استحقاق القسط :

من حـ/المدينين

إلى حـ/إيراد فوائد

3 ـ عند تحصيل القسط :

من حـ/النقدية

إلى حـ/المدينين

4 ـ في نهاية السنة (إذا كان القسط يحصل في مواعيد تسبق نهاية السنة أو تليها) :

من حـ/الفوائد المستحقة
إلى حـ/إيراد فوائد

مثال (4) :

في 92/1/1 تم بيع آلة ثمنها النقدي 500 دينار وذلك على أساس تقسيط ثمنها على خمسة أقساط سنوية متساوية ودفع الفوائد على الرصيد بمعدل 6٪ سنوياً ويدفع القسط في 12/31 من كل عام .

المطلوب :

إعداد القيود اللازمة في دفاتر الشركة البائعة .

الحل :

يمكن الرجوع إلى المبحث الأول جدول رقم (1) لمعرفة كيفية تحديد القسط والفوائد التي تخص كل سنة .

92/1/1

593,490	من حـ/المدينين	إلى مذكورين
	500	حـ/المبيعات
	90	حـ/فوائد تحت التسوية

92/12/31 تحصيل القسط الأول :
130 من حـ/النقدية
130 إلى حـ/المدينين

92/12/31 احتساب إيراد الفوائد :
30 من حـ/فوائد التسوية
30 إلى حـ/إيراد فوائد

93/12/31 تحصيل القسط الثاني :

124 من حـ/النقدية
124 إلى حـ/المدينين

93/12/31 احتساب إيراد الفوائد :
24 من حـ/فوائد تحت التسوية
24 إلى حـ/إيراد الفوائد

94/12/31 تحصيل القسط الثالث :
118 من حـ/النقدية
118 إلى حـ/المدينين

94/12/31 احتساب إيراد الفوائد :
18 من حـ/فوائد تحت التسوية
18 إلى حـ/إيراد الفوائد

وهكذا تتكرر القيود من سنة لأخرى ، ويلاحظ أن الفوائد تقل كل سنة بمقدار 6 دينار كما سبق أن أشرنا إلى ذلك في البحث الأول وهذا من شأنه أن يسهل احتساب الفوائد في السنوات التالية .

مثال (5) :

إذا فرضنا في المثال السابق أن تاريخ البيع هو 92/4/1 فما هي القيود اللازمة خلال السنوات 92 - 94 مع العلم أن موعد دفع الأقساط 4/1 من كل عام .

92/4/1

593,490	من حـ/المدينين	إلى مذكورين
	500	حـ/المبيعات
	90	حـ/فوائد تحت التسوية

92/12/31 يتم احتساب الفائدة عن السنة لمدة 9 أشهر ($30 \times \frac{9}{12}$)

22,5 من حـ/فوائد تحت التسوية
22,5 إلى حـ/إيراد فوائد

93/4/1 تحصيل القسط الأول :
130 من حـ/النقدية
130 إلى حـ/المدينين

93/12/31 يتم احتساب الفوائد عن 1993 مع مراعاة تداخل السنوات المالية .

فائدة الدين لمدة 3 أشهر عن السنة الأولى من العقد $30 \times \frac{3}{12} = 7,5$
+
فائدة الدين لمدة 9 أشهر عن السنة الثانية من العقد $24 \times \frac{9}{12} = 18$

ويجري القيد التالي :
25,5 من حـ/فوائد تحت التسوية
25,5 إلى حـ/إيراد فوائد

94/4/1 تحصيل القسط الثاني :
124 من حـ/النقدية
124 إلى حـ/المدينين

94/12/31 يتم احتساب الفوائد سنة 1994 مع مراعاة تداخل السنوات .

فائدة الدين لمدة 3 أشهر عن السنة الثانية للعقد $24 \times \frac{3}{12} = 6$
+
فائدة الدين لمدة 9 أشهر عن السنة الثالثة للعقد $18 \times \frac{9}{12} = \frac{6}{12}$

12 من حـ/فوائد تحت التسوية
12 إلى حـ/إيراد فوائد

ويلاحظ أن فوائد السنة الأولى للعقد وهي 30 دينار كما تظهر بالجدول رقم (1) تخص المدة من 92/4/1 إلى 93/4/1 ونظراً لأن سنة 1992 م لم تستفد من العقد إلّا لمدة 9 أشهر فإن نصيبها من الفائدة هو 22,5 دينار فقط والباقي وقدره 7,5 دينار تستفيد به سنة 1993 م . وكذلك الأمر بالنسبة لفوائد السنة الثانية من العقد وقدرها 24 دينار فهي تمثل فوائد من 93/4/1 إلى 94/4/1 وبذلك يكون نصيب سنة 1993 هو 9 أشهر أي 18 ديناراً فقط وبذلك يكون مجموع نصيب سنة 1993 هو 7,5 + 18 = 25,5 .

تعدد العقود وتعدد العمليات :

إذا تعددت العقود وطالت مدة التحصيل فإن عمليات احتساب الفائدة لكل عقد ولكل سنة يصبح أمراً عسيراً ويحتاج إلى عمليات صعبة ومعقدة ، ولذلك تلجأ الكثير من المنشآت إلى عمليات تقريبية لاحتساب الفوائد التي تخص كل سنة . وقد يتم ذلك باحتساب فوائد أحد العقود خلال فترة التحصيل بالكامل وأخذها كعينة ممثلة لباقي العقود ، ومن ثم تترجم هذه الفوائد في شكل نسبة مئوية من مجموع الفوائد وتستخدم في تحديد نصيب كل سنة من السنوات من الفائدة ففي المثال رقم (4)، مثلاً نجد أن الفوائد وزعت على سنوات العقد كالآتي : 30 ، 24 ، 18 ، 12 ، 6 على السنوات الخمس على التوالي أي بنسبة 5/15 ، 4/15 ، 3/15 ، 2/15 ، 1/15 . وبذلك إذا أخذنا هذا العقد كعينة أمكننا توزيع فوائد العقود التي تم إبرامها في تلك السنة على هذا الأساس مع افتراض أن شروط العقود موحدة .

ويساعد هذا أيضاً عندما تتعدد العمليات من سنة لأخرى. وهذا يستلزم أن تصنف حسابات الفوائد تحت التسوية في دفاتر الأستاذ المساعد بحيث تتمكن من معرفة الفوائد التي تخص كل سنة من سنوات عقد البيع ، فيوجد أستاذ مساعد لفوائد تحت التسوية لسنة 1990 م ، فوائد تحت التسوية لسنة 1991 م ، وهكذا . وبذلك نستطيع تطبيق النسبة المتخذة كأساس لتوزيع الفوائد على العقود التي تخصها .

مثال (6) :

تمت العمليات التالية في دفاتر إحدى الشركات خلال عام 1991 م .

1 ـ المبيعات بالتقسيط 4000 دينار بما في ذلك الفوائد .

2 ـ ثمن البيع النقدي للمبيعات بالتقسيط 3000 دينار .

3 ـ تم تحصيل مبلغ 1200 دينار من مبيعات العام الحالي ، 5000 دينار عن مبيعات الأعوام السابقة .

4 ـ بلغت الفوائد الإجمالية لفوائد البيع بالتقسيط في السنوات الماضية كالآتي :

إجمالي فوائد مبيعات سنة 1990 م 1200 دينار

إجمالي فوائد مبيعات سنة 1989 م 900 دينار

إجمالي فوائد مبيعات سنة 1988 م 500 دينار

مع العلم بأن مدة العقود 4 سنوات وأن الفوائد توزع على سنوات العقد بنسبة : 4 : 3 : 2 : 1 .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية سنة 1991 بما في ذلك الفوائد.

2 ـ تصوير حساب إجمالي فوائد تحت التسوية والحسابات المساعدة للفوائد تحت التسوية .

الحل :

1 ـ قيود اليومية سنة 1991 م :

4000 من حـ/المدينين إلى مذكورين

3000 حـ/المبيعات

1000 حـ/فوائد تحت التسوية

6200 من حـ/النقدية

6200 إلى حـ/المدينين

تحديد نصيب سنة 1991 م في الفوائد :

1 ـ فوائد مبيعات سنة 1991 م $1000 \times \frac{4}{10} = 400$ دينار .

2 ـ فوائد مبيعات سنة 1990 م $1200 \times \frac{3}{10} = 360$ دينار .

3 ـ فوائد مبيعات سنة 1989 م $900 \times \frac{2}{10} = 180$ دينار .

4 ـ فوائد مبيعات سنة 1988 م $500 \times \frac{1}{10} = 50$ دينار .

990 دينار

990 من حـ/فوائد تحت التسوية

990 إلى حـ/إيراد فوائد

2 ـ إجمالي الفوائد تحت التسوية:

فوائد تحت التسوية (إجمالي)

منه		له	
200	إلى حـ/إيراد فوائد 88/12/31	500	من حـ/المدينين 1988
300	رصيد مرحل 88/12/31		
500		500	
510	إلى حـ/إيراد فوائد 89/12/31	300	رصيد 1989/1/1
690	رصيد مرحل	900	من حـ/المدينين 1988
1200		1200	
850	إلى حـ/إيراد فوائد 90/12/31	690	رصيد 1990/1/1
1040	رصيد مرحل 90/12/31	1200	من حـ/المدينين خلال العام
1890		1890	
990	إلى حـ/إيراد فوائد 12/31	1040	رصيد 1991/1/1
1050	رصيد مرحل 91/12/31	1000	من حـ/المدينين خلال العام
2040		2040	

الرصيد المرحل لفوائد تحت التسوية يتكون من فوائد مبيعات الأعوام 89 ، 90 ، 91 فقط باعتبار أن مدة عقد مبيعات سنة 1988 تنتهي بانتهاء سنة 1991 كما يظهر من أرصدة فوائد تحت التسوية في دفتر أستاذ مساعد فوائد تحت

التسوية كالآتي :

أستاذ مساعد فوائد تحت التسوية

حـ/فوائد تحت التسوية سنة 1988

200	إلى حـ/إيراد فوائد 88/12/31	500	من حـ/المدينين 88/1/1
150	إلى حـ/إيراد فوائد 89/12/31		
100	إلى حـ/إيراد فوائد 90/12/31		
50	إلى حـ/إيراد فوائد 91/12/31		
500		500	

فوائد تحت التسوية سنة 1989

360	إلى حـ/إيراد فوائد 89/12/31	900	من حـ/المدينين 1989/1/1
270	إلى حـ/إيراد فوائد 90/12/31		
180	إلى حـ/إيراد فوائد 91/12/31		
90	رصيد مرحل 91/12/31		
900		900	

فوائد تحت التسوية سنة 1990 م

480	إلى حـ/إيراد فوائد 90/12/31	1200	من حـ/المدينين 1990/1/1
360	إلى حـ/إيراد فوائد 91/12/31		
360	رصيد مرحل 91/12/31		
1200		1200	

فوائد تحت التسوية سنة 1991

400	إلى حـ/إيراد فوائد 91/12/31	1000	من حـ/المدينين 1991/1/1
600	رصيد مرحل 91/12/31		
1000		1000	

استرداد البضاعة :

قد يتوقف المشتري عن الدفع ويقوم البائع في حالة البيع بالتقسيط باتخاذ الإجراءات القانونية لحماية حقه في تحصيل الأقساط الباقية ، أما في حالة البيع الإيجاري فإن البائع يمكنه في بعض الأحيان استرداد السلعة التي في حوزة المشتري إذا كانت بحالة تسمح باستردادها .

وعند استرداد السلعة فإن الطرفين قد يتفقان على أن يتنازل المشتري عن الأصل وتعويض البائع عن استعمال الأصل .

وتستلزم عملية استرداد السلعة المباعة إعادة تقييم السلعة على أساس القيمة السوقية Fair Value وقت الاسترداد مع مراعاة ألاّ تتعدى قيمة السلعة المستردة صافي القيمة المنتظر تحصيلها عند إعادة بيع الأصل . وينتج عن تقييم السلعة المستردة بقيمتها البيعية تحديد الربح أو الخسارة (في معظم الأحيان خسائر) الناتجة عن عملية الاسترداد ، ويفضل ألاّ تسجل الأرباح تطبيقاً لمفهوم الحيطة والحذر .

وقد تكون السلعة المستردة بحالة سيئة تستدعي صيانتها أو تجديدها ولذلك تضاف قيمة هذه النفقات إلى قيمة السلعة المستردة ما لم تكن هذه النفقات أكبر من القيمة المنتظر الحصول عليها من بيع السلعة .

وعند إعادة بيع السلعة تتم المقارنة بين ثمن البيع والقيمة المسجلة في الدفاتر وقت الاسترداد ويعتبر الفرق ربحاً أو خسارة لإعادة البيع .

وتتلخص القيود المحاسبية في الآتي :

1 ـ فيما يتعلق بالفوائد :

يتم احتساب الفائدة المستحقة خلال الفترة حتى تاريخ الاسترداد أوالتوقف عن الدفع ويخفض حساب فوائد تحت التسوية بقيمة هذه الفوائد باعتبارها فوائد تحققت بمضي الزمن وتعلى على حساب إيراد فوائد ، أما بقية الفوائد

التي لم تستحق بعد عن المدة من تاريخ التوقف أو الاسترداد وحتى نهاية مدة العقد فإنها تلغى لعدم إمكانية تحققها مستقبلاً ويكون قيد الفوائد كالآتي :

من حـ/فوائد تحت التسوية

إلى مذكورين

حـ/ إيراد فوائد «الفوائد المستحقة»

حـ/المدينين «الفوائد غير المستحقة»

2 ـ فيما يتعلق بالتعويض :

إذا اتفق الطرفان على أن يدفع المدين للدائن مبلغاً نظير استعمال الأصل أو لأي سبب آخر ، قيدت المبالغ المستلمة بالقيد التالي :

من حـ/النقدية

إلى حـ/المدينين

3 ـ في حالة عدم إمكانية استرداد السلعة:

إذا لم يكن في الإمكان استرداد السلعة أو لم تكن لها قيمة بيعية فإن رصيد المدين (بعد استبعاد الفوائد تحت التسوية كما بينا في القيود السابقة) يعتبر خسارة ديون معدومة وتقيّد كالآتي:

من حـ/مصروف ديون معدومة

أو من حـ/مخصص ديون مشكوك فيها

إلى حـ/المدينين

4 ـ في حالة استرداد البضاعة :

إذا تم استرداد البضاعة ، فإنها تقدر بقيمتها البيعية ويعتبر الفرق بين القيمة البيعية ورصيد المدين ربحاً أو خسارة لعملية الاسترداد .

أي أن خسارة الديون المعدومة في الحالة السابقة تخفض بالقيمة البيعية للسلعة ويكون القيد :

من حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة

من حـ/خسائر ديون معدومة (أو خسائر بضاعة مستردة)

إلى حـ/المدينين

5 ـ نفقات تجديد البضاعة :

تقيد النفقات اللازمة لتحسين البضاعة وتحمل على البضاعة حسب القيد التالي :

من حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة

إلى حـ/النقدية

6 ـ وضع البضاعة المستردة في الميزانية :

إذا بقيت البضاعة المستردة دون بيع حتى نهاية السنة فإنها تظهر في الميزانية ضمن بند الأصول المتداولة . وعند إعادة بيعها في السنة التالية يقيّد البيع حسب القيد التالي :

من حـ/النقدية (المدينين)

إلى حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة

ويقفل رصيد بضاعة بيع إيجاري مستردة بترحيله إلى ملخص الدخل كربح أو خسارة لإعادة بيع البضاعة .

مثال (7) :

في 82/9/30 قامت إحدى الشركات ببيع آلة ثمنها النقدي 3000 دينار وذلك على أساس تقسيط الثمن النقدي على أربعة أقساط ربع سنوية متساوية مضافاً إليها الفوائد بمعدل 8٪ سنوياً على الرصيد ويدفع القسط الأول والفوائد في 1982/12/31 . وبعد دفع القسط الثاني مباشرة اتفق الطرفان على أن تقوم الشركة باسترداد الآلة وقد قدرت قيمتها البيعية في ذلك الوقت بمبلغ 1400 دينار وصرفت عليها مبلغ 75 دينار كمصاريف تجديد .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر الشركة .

الحل :

يجب تحديد ثمن البيع الإجمالي ويتكون من ثمن البيع النقدي مضافاً إليه الفوائد عن المدة وبالرجوع إلى المبحث الأول يمكن تحديد الفوائد كالآتي :

مجموع الفوائد = $\frac{\text{عدد الأقساط}}{2}$ (الفائدة الأولى + الفائدة الأخيرة)

$= \frac{4}{2} (3000 \times \frac{8}{100} \times \frac{3}{12} + 750 \times \frac{8}{100} \times \frac{3}{12})$

$= 2 (60 + 15) = 150$ دينار.

وبمعرفة الفائد الأولى يمكن معرفة الفوائد الأخرى لأنها كما قلنا تتناقص مقدار ثابت هو فائدة القسط الواحد (15 دينار) وبذلك تكون الفوائد للفترات الأربعة كالآتي 60، 45، 30، 15 دينار على التوالي.

في 9/30

150 من حـ/ المدينين

إلى مذكورين

3000 حـ/المبيعات

150 حـ/فوائد تحت التسوية

في 12/31 تحصيل القسط الأول والفوائد:

810 حـ/النقدية (750+ 60)

810 إلى حـ/المدينين

في 12/31 إثبات إيراد الفوائد لعام 1982

60 حـ/فوائد تحت التسوية

60إلى حـ/إيراد فوائد

في 93/3/31 تحصيل القسط الثاني والفوائد:

795 من حـ/النقدية (750 + 45)

795 إلى حـ/المدينين

في 93/3/31 إثبات إيراد الفوائد لعام 1983 حتى تاريخ الاسترداد:

45 من حـ/فوائد تحت التسوية

45 إلى حـ/إيراد الفوائد

إلغاء الرصيد المتبقي من فوائد تحت التسوية (الفوائد غير المستحقة) :

45 من حـ/فوائد تحت التسوية

45 إلى حـ/المدينين

إلغاء رصيد المدينين وإثبات القيمة البيعية للآلة المستردة :

من مذكورين :

1400 حـ/ بضاعة بيع إيجاري مستردة

100 حـ/خسائر بضاعة مستردة

1500 إلى حـ/المدينين (3150 - 810 - 795 - 45)

إثبات مصروفات التجديد :

75 من حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة

75 إلى حـ/النقدية

ثالثاً : طرق البيع بالتقسيط (الأقساط المحصلة): -

يرى بعض المحاسبين أن طول فترة التحصيل في حالة البيع بالتقسيط وعدم التأكد من إمكانية تحصيل الديون ، علاوة على المصروفات الأخرى التي ترتبط بعمليات البيع بالتقسيط (مثل مصروفات استرداد البضاعة ومتابعة الديون والمصروفات القضائية للمطالبة بسداد الأقساط المتأخرة) كل ذلك يعتبر عاملاً أساسياً في تأجيل موعد تحقق الإيراد .

ويعتبر الإيراد في حالة المبيعات بالتقسيط محققاً بنسبة الأقساط المحصلة

(بعد استبعاد الفوائد) إلى ثمن البيع النقدي . وهي بذلك تختلف عن الطريقة السابقة والتي ترى أن تستفيد السنة الأولى للعقد بكامل ثمن البيع النقدي .

وطرق البيع بالتقسيط هي حالة من حالات الإستثناء على قاعدة تحقق الإيراد عند البيع والتي سبق دراستها في مادة المحاسبة المتوسطة .

وتوجد طريقتان يمكن تطبيقهما في هذا المجال هما :

أ - طريقة بضاعة لدى عملاء البيع بالتقسيط (طريقة بضاعة البيع بالتقسيط فيما بعد).

ب - طريقة مجمل الدخل المؤجل .

أ - طريقة بضاعة البيع بالتقسيط:

وبموجب هذه الطريقة تمسك المنشأة سجلات بيانية لمديني المبيعات بالتقسيط (خارج السجلات المحاسبية) تظهر معلومات كافية عن عقود البيع مثل تاريخ التعاقد واسم المشتري وتكلفة البضاعة المباعة والثمن النقدي للسلعة المباعة والثمن الإجمالي وعدد الأقساط ومدة التقسيط وغيرها .

وعند بيع البضاعة تقيّد في حساب يسمى حساب بضاعة البيع بالتقسيط يجعل مديناً بتكلفة البضاعة المباعة ودائناً بالأقساط المحصلة أو المستحقة وكذلك الدفعات المقدمة .

وفي نهاية المدة يتم استخراج تكلفة الأقساط التي لم تستحق بعد (الأقساط الباقية) وتوضع في الجانب الدائن من الحساب كرصيد مرحل . **وبذلك تمثل تكلفة البضاعة الموجودة لدى عملاء البيع بالتقسيط .**

وبفحص البنود السابقة نجد أن الجانب المدين في حساب بضاعة البيع بالتقسيط يشمل تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط (أي تكلفة الأقساط جميعها) ويقابل ذلك في الجانب الدائن تكلفة البضاعة الباقية لدى عملاء البيع بالتقسيط (تكلفة الأقساط الباقية) والأقساط المحصلة أو المستحقة . ويمثل رصيد الحساب نتيجة دخل المبيعات بالتقسيط في تلك الفترة .

ونظراً لأن القسط المحصل يشمل ثمن البيع النقدي والفوائد فإن هذه الطريقة تمتاز بالبساطة والسهولة حيث يتم توزيع الثمن النقدي والفوائد على السنوات المختلفة للعقد دون حاجة إلى تفصيل للفوائد . وهي مفضلة عملياً لتجنبها تعقيدات احتساب الفائدة لكل فترة . وتلجأ إليها المنشآت في حالة كثرة عدد الوحدات المباعة .

وتظهر القيود على الشكل التالي :

1 - عند بيع البضاعة :

يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط وتقيد كالآتي :

من حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

إلى حـ/المشتريات

وينتج عن ذلك تخفيض المشتريات بقيمة البضاعة بالتقسيط حتى يمكن حصر البضاعة المباعة بيعاً عادياً .

2 - عند تحصيل الأقساط أو الدفعة المقدمة:

من حـ/النقدية

إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

3 - في نهاية كل سنة يتم حصر الأقساط المستحقة ولم تحصل بعد ويعد بها القيد التالي :

من حـ/الأقساط المستحقة

إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

4 - في بداية السنة التالية يجري قيد عكسي لهذا القيد تمهيداً لتحصيل قيمة القسط بالقيد المعتاد (القيد رقم 2) [هذا القيد اختياري وليس ضرورياً].

5 - يتم حصر الأقساط غير المستحقة (تستحق في فترات لاحقة) وتستخرج تكلفتها تمهيداً لقيدها كبضاعة باقية ويتم ذلك بالمعادلة التالية :

أ - في حالة عدم وجود دفعة مقدمة :

$$\text{البضاعة الباقية} = \frac{\text{عدد الأقساط غير المستحقة}}{\text{عدد الأقساط جميعها}} \times \text{تكلفة البضاعة المباعة}$$

ب ـ في حالة وجود دفعة مقدمة (وبصفة عامة) تستخدم المعادلة التالية :

$$\text{البضاعة الباقية} = \frac{\text{قيمة الأقساط الباقية}}{\text{ثمن البيع الإجمالي}} \times \text{تكلفة البضاعة المباعة}$$

وتظهر البضاعة الباقية لدى عملاء البيع بالتقسيط في الميزانية ضمن بقية المخزون .

مثال (8) :

تقوم إحدى الشركات ببيع منتجاتها بطريقة البيع بالتقسيط وقد قامت خلال سنة 1994 بالعمليات التالية :

1 ـ باعت في 1994/1/1 آلة بثمن إجمالي قدره 6000 دينار على أن يتم سداد الثمن على ثلاثة أقساط سنوية متساوية قيمة كل منها 1800 دينار ودفعة مقدمة 600 دينار .

2 ـ باعت في نفس التاريخ آلة أخرى بمبلغ 10600 دينار تسدد بموجب أقساط ربع سنوية تدفع في 3/31 ، 6/30 ، 9/30 ، 12/31 من كل عام قيمة كل منها 1060 دينار .

وقد كانت تكلفة الآلتين 4200 ، 7500 دينار على التوالي وقد تم تحصيل الأقساط في مواعيدها عدا القسط الرابع للآلة الثانية حيث تم سداده في 1995/1/10 .

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة خلال سنة 1994 .
2 ـ تصوير حساب بضاعة البيع بالتقسيط .

الحل :

قيود اليومية :

أ ـ قيد تكلفة البضاعة :

11700 من حـ/بضاعة البيع بالتقسيط
11700 إلى حـ/المشتريات

ب ـ قيود الدفعة المقدمة والأقساط :

600 من حـ/النقدية
600 إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

3/31

1060 من حـ/النقدية
1060 إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

6/30

1060 من حـ/النقدية
1060 إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

9/30

1060 من حـ/النقدية
1060 إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

12/31

1800 من حـ/النقدية
1800 إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

جـ ـ قيود التسوية :

12/31

1060 من حـ/الأقساط المستحقة
1060إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

11700	إلى حـ/المشتريات	600	من حـ/النقدية
		1060	من حـ/النقدية 3/31
		1060	من حـ/النقدية 6/30
		1060	من حـ/النقدية 9/30
		1800	من حـ/النقدية 12/31
		1060	من حـ/الأقساط المستحقة 12/31
1660	إلى حـ/ملخص الدخل	6720	رصيد مرحل (تكلفة الأقساط الباقية)
13360		13360	

وقد تم تحديد تكلفة الأقساط الباقية كالآتي :

الآلة الأولى $= \frac{1800 \times 2}{6000} \times 4200 = 2520$

الآلة الثانية $= \frac{1060 \times 6}{10600} \times 7500 = 4500$

6720

استرداد البضاعة :

تقيد البضاعة المستردة بالقيمة البيعية في حساب بضاعة مستردة كما ذكرنا سابقاً، وتقيد تكلفة البضاعة المستردة فقط في الجانب الدائن لحساب بضاعة البيع بالتقسيط حتى يظهر هذا الحساب الأخير نتيجة عمليات البيع بالتقسيط المنتهية وتظهر الأرباح والخسائر الناتجة عن عملية الاسترداد بصورة منفصلة وتقفل في ملخص الدخل.

وتقيد البضاعة المستردة بالقيد التالي :

من حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة (القيمة البيعية)

من حـ/خسائر بضاعة مستردة (في حالة الخسارة)

إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط (التكلفة)

ثم تضاف نفقات التجديد وتقيّد بنفس الطريقة السابقة وتظهر البضاعة المستردة في الميزانية إذا لم يتم بيعها .

وفي حالة عدم استرداد البضاعة فإن تكلفة البضاعة المباعة تقيد خسارة وتقيد كالآتي :

من حـ/مصروف ديون معدومة

إلى حـ/بضاعة البيع بالتقسيط

مثال (9) :

آلة تكلفتها 3600 دينار تم بيعها في 94/6/30م على أساس دفع مبلغ 600 دينار فوراً وتقسيط الباقي على أربعة أقساط نصف سنوية قيمتها كالآتي : 1800 ، 1200 ، 700 ، 500 دينار . وبعد دفع القسط الثاني مباشرة توقف المشتري عن الدفع وتم استرداد البضاعة وقدرت قيمتها البيعية بمبلغ 750 دينار .

المطلوب:

قيد العمليات السابقة في دفاتر الشركة البائعة .

الحل :

94/6/30

3600 من حـ/بضاعة بيع إيجاري

3600 إلى حـ/المشتريات

6/30 استلام الدفعة المقدمة :

600 من حـ/النقدية

600 إلى حـ/بضاعة بيع إيجاري

1994/12/31 القسط الأول :

1800 من حـ/النقدية

1800 إلى حـ/بضاعة بيع إيجاري

1994/12/31 تحديد تكلفة الأقساط الباقية في هذا التاريخ :

$= \frac{\text{قيمة الأقساط الباقية}}{\text{ثمن البيع الإجمالي}} \times$ تكلفة الآلة

$= \frac{2400}{4800} \times 3600 = 1800$ دينار

وتوضع هذه القيمة في الجانب الدائن من حساب بضاعة بيع إيجاري كرصيد مرحل ثم تظهر كرصيد منقول في بداية عام 1995.

1995/6/30 تحصيل القسط الثاني :

1200 من حـ/النقدية

1200 إلى حـ/بضاعة بيع إيجاري

6/30 تحديد تكلفة السلعة المستردة في هذا التاريخ :

$$= \frac{\text{قيمة الأقساط الباقية}}{\text{ثمن البيع الإجمالي}} \times \text{تكلفة الآلة}$$

$$= \frac{1200}{4800} \times 3600 = 900 \text{ دينار}$$

قيد الاسترداد :

من مذكورين

750 حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة

150 حـ/خسائر بضاعة مستردة

900 إلى حـ/بضاعة بيع إيجاري

ويظهر حساب بضاعة بيع إيجاري على الصورة التالية .

حـ/بضاعة بيع إيجاري

3600	إلى حـ/المشتريات 94/6/30	600	حـ/النقدية 6/30
		1800	حـ/النقدية 12/31
		1800	رصيد مرحل 94/12/31 (بضاعة باقية)
4200		4200	
1800	رصيد منقول 95/1/1	1200	حـ/النقدية 95/6/30
		750	حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة
300	إلى حـ/صافي الدخل	150	حـ/خسائر بضاعة مستردة
2100		2100	

ويلاحظ هنا أن نتيجة الحساب لعام 1985 بلغت 300 دينار تتمثل في الفرق بين قيمة الأقساط المحصلة (1200) وتكلفة هذه الأقساط (900).

ب ـ طريقة مجمل الدخل المؤجل :

ويتم بموجب هذه الطريقة قيد ثمن البيع النقدي في حساب يطلق عليه حساب المبيعات بالتقسيط ، كما تقيّد القيمة الإجمالية للمبيعات في حساب مديني المبيعات بالتقسيط ، أما الفوائد فتقيّد في حساب فوائد تحت التسوية أو فوائد مؤجلة .

وفي نهاية السنة يتم تحديد تكلفة البضاعة المباعة وتخصم من حساب المشتريات لتحديد ذلك الجزء من المشتريات الذي تم بيعه بيعاً عادياً ، والفرق بين تكلفة البضاعة المباعة والمبيعات بالتقسيط يقيّد في حساب يطلق عليه مجمل الدخل المؤجل (أو مخصص الأرباح غير المحققة) .

وهذا يعني أن سنة البيع لم تستفد بكامل ثمن البيع النقدي وإنما تتوقف استفادة تلك السنة على الأقساط التي يتم تحصيلها ، ويتحقق الدخل المؤجل بنسبة الأقساط المحصلة خلال العام من أثمان البيع النقدي والدفعة المقدمة وبدون أخذ الفوائد في الحسبان . ويتم تحديد الدخل المحقق بضرب نسبة مجمل الدخل إلى ثمن البيع النقدي في قيمة الأقساط المحصلة بما في ذلك الدفعة المقدمة . ويظهر رصيد مديني المبيعات بالتقسيط في نهاية العام في الميزانية ضمن الأصول المتداولة رغم أن مدة التقسيط قد تتجاوز السنة وذلك تمشياً مع التعريف الذي يقول أن الأصول المتداولة هي النقدية والأصول التي تتحول إلى نقدية خلال سنة أو الدورة التجارية أيهما أطول . والدورة التجارية هنا هي العرف السائد في مدة الأقساط . أما مجمل الدخل المؤجل فيظهر بعد بند الالتزامات وقبل بند حقوق أصحاب المشروع .

وسنبين خطوات العمل بالمثال التالي :

مثال (10) :

باعت إحدى الشركات آلة ثقيلة في 1994/6/30 بمبلغ 50,000 دينار يضاف إليها الفوائد بمعدل ٪ سنوياً، وذلك على أساس دفع مبلغ 10,000 دينار فوراً وتقسيط الباقي على عشرين قسطاً نصف سنوي متساوية من الأصل مضافاً إليها الفائدة على الرصيد المتبقي، علماً بأن ثمن تكلفة الآلة 30,000 دينار.

المطلوب :

قيود اليومية اللازمة خلال سنة 1994 ، 1995 .

الحل :

94/6/30

62600 من حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

إلى مذكورين

50000 حـ/المبيعات بالتقسيط

12600 حـ/فوائد تحت التسوية*

تحصيل الدفعة المقدمة :

10,000 من حـ/النقدية

10,000 إلى حـ/مديني المبيعات بالتقسيط

94/12/31

تحصيل القسط الأول والفوائد ($40,000 \times \frac{6}{100} \times \frac{1}{2}$) :

---

* مجموع الفوائد = $\frac{\text{عدد الأقساط}}{2}$ [الفائدة الأولى + الفائدة الأخيرة]

$= \frac{20}{2} [40000 \times \frac{6}{100} \times \frac{1}{2} + 2000 \times \frac{6}{100} \times \frac{1}{2}]$

3200 من حـ/النقدية

3200 إلى حـ/مديني المبيعات بالتقسيط

94/12/31

قيود التسوية :

أ ـ تحديد نصيب سنة 1994 في الفائدة :

1200 من حـ/فوائد تحت التسوية

1200 إلى حـ/إيراد فوائد

ب ـ في نهاية كل فترة يتم حصر تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط بصفة عامة ويمكن الحصول على هذه المعلومات من يومية المبيعات بالتقسيط إذا كانت مستخدمة ويقيّد الآتي :

30000 من حـ/ تكلفة المبيعات بالتقسيط (60٪ من ثم البيع النقدي)

30000 إلى حـ/المشتريات

جـ ـ فصل مجمل الدخل عن المبيعات بالتقسيط ويتم ذلك بقفل تكلفة المبيعات بالتقسيط في حساب المبيعات بالتقسيط والفرق يقيد في حساب مجمل دخل مؤجل .

50,000 من حـ/مبيعات بالتقسيط

إلى مذكورين

30,000 حـ/تكلفة المبيعات بالتقسيط

20,000 حـ/مجمل دخل مؤجل

ويلاحظ هنا أن نسبة مجمل الدخل إلى ثمن البيع النقدي = 50,000/20,000 = 40٪ .

د ـ في نهاية كل سنة يتم احتساب الدخل المحقق وذلك حسب نسبة مجمل الدخل على الأقساط المحصلة (بما في ذلك الدفعة المقدمة) وبدون أخذ الفوائد المحصلة في الحسبان .

4800 من حـ/مجمل دخل مؤجل

4800 إلى حـ/مجمل دخل محقق

(أقساط محصلة 2000 + دفعة مقدمة 10000) = 12000 × 40٪ .

وخلال سنة 1995 م تثبت القيود التالية :

1995/6/30م ، تحصيل القسط الثاني 2000 دينار مضافاً إليه الفوائد على مبلغ 38000 دينار.

3140 من حـ/النقدية

3140 إلى حـ/مديني المبيعات بالتقسيط

1995/12/31م تحصيل القسط الثالث 2000 دينار مضاف إليه الفوائد تدفع على مبلغ 36000 دينار .

3080 من حـ/النقدية

3080 إلى حـ/مديني المبيعات بالتقسيط

1995/12/31م ، تحديد الدخل المحقق بنسبة 40٪ من الأقساط المحصلة دون احتساب الفوائد .

1600 من حـ/مجمل دخل مؤجل (4000 × 40٪)

1600 إلى حـ/مجمل دخل محقق .

1995/12/31، تحديد نصيب سنة 1995م في الفوائد المحصلة وإظهارها كإيراد (1140 + 1080)*.

2220 من حـ/فوائد تحت التسوية

2220 إلى حـ/إيراد فوائد

* تقل الفوائد بمقدار 60 دينار كل نصف سنة ولذلك فإن فوائد النصف الثاني 1140 دينار وفوائد النصف الثالث 1080 دينار وهكذا في بقية الفترات.

وهكذا تستمر القيود من سنة لأخرى بنفس الطريقة .

تعدد العقود:

إذا تعددت العقود فإن الأمر يستلزم الاحتفاظ بأستاذ مساعد لمديني المبيعات بالتقسيط مبوب بطريقة تمكن من معرفة حسابات المدينين عن المبيعات بالتقسيط حسب سنة نشوء الدين ، وذلك حتى نتمكن من تطبيق معدلات مجمل الدخل لكل سنة وتحديد الدخل الذي تم تحقيقه خلال المدة . وسنبين في المثال التالي كيفية تطبيق هذه الطريقة في حالة وجود عمليات مستمرة.

مثال **(11)** :

ظهرت الأرصدة التالية في دفاتر إحدى الشركات في 1995/1/1

مديني مبيعات بالتقسيط

46,000 مديني مبيعات سنة 1983م بما في ذلك فوائد قدرها 6000 دينار .

70,000 مديني مبيعات سنة 1984م بما في ذلك فوائد قدرها 10,000 دينار .

وقد كانت نسبة مجمل الدخل إلى ثمن البيع النقدي 30٪ ، 25٪ للسنوات 1993م ، 1994م على التوالي . وفي خلال سنة 1995م تمت العمليات التالية المتعلقة ببضاعة البيع بالتقسيط .

1 ـ بلغت المبيعات 100,000 دينار (معدل مجمل الدخل 40٪) بدون **الفوائد** .

2 ـ إجمالي **الفوائد** لمبيعات سنة 1995م 24,000 دينار .

3 ـ المتحصلات من المدينين بما في ذلك الفوائد هي : ـ

22,000 دينار أقساط عن مبيعات 1993م بما في ذلك فوائد بمبلغ 2000 دينار .

46,000 دينار أقساط عن مبيعات 1994م بما في ذلك فوائد بمبلغ 6000 دينار .

60,000 دينار أقساط عن مبيعات 1995م بما في ذلك فوائد بمبلغ 10,000 دينار .

المطلوب :

عمل قيود اليومية اللازمة خلال سنة 1995م .

الحل :

تمهيد : يلاحظ اختلاف معدل مجمل الدخل على ثمن البيع النقدي ، ولذلك يطبق المعدل حسب سنة البيع ، ويجب الانتباه إلى فصل الفوائد المحصلة عن قيمة الأقساط حتى نصل إلى معرفة الأقساط المحصلة عن ثمن البيع النقدي والتي تطبق بشأنها النسبة .

1 - قيد المبيعات لعام 1995 :

124000 من حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

إلى مذكورين

100,000 حـ/مبيعات بالتقسيط

24,000 حـ/فوائد تحت التسوية

2 - تحصيل الأقساط (تم قيد جميع المبالغ المحصلة بقيد واحد لعدم الاختلاف في القيود) .

128000 من حـ/النقدية

128000 إلى حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

3 - تحديد تكلفة مبيعات بالتقسيط لعام 1995 :

60,000 من حـ/تكلفة مبيعات بالتقسيط

60,000 إلى حـ/المشتريات

٪60 من ثمن البيع النقدي وقدره 100000 دينار .

4 - فصل مجمل الدخل عن مبيعات 1995 .

100,000 من حـ/مبيعات بالتقسيط

إلى مذكورين

60,000 حـ/تكلفة مبيعات بالتقسيط

40,000 حـ/مجمل دخل مؤجل

تحديد مجمد الدخل المؤجل لعام 95 م قبل التسويات .

ويلاحظ هنا أن مجمل الدخل المؤجل عن مبيعات الأعوام 93، 94 تحسب كالآتي :

مجمل دخل مؤجل لعام 1993 = $(46000 - 6000) \times 30\% = 12000$ دينار .

مجمل دخل مؤجل لعام 1994 = $(70000 - 10,000) \times 25\% = \frac{15000}{27000}$

وهو يمثل رصيد مجمل الدخل المؤجل في 1985/1/1 .

وبذلك يصبح رصيد مجمل الدخل المؤجل في 12/31 قبل التسويات = $27000 + 40000 = 67000$ دينار .

5 - تحديد الدخل المحقق على الأقساط المحصلة من ثمن البيع النقدي كالآتي :

عن أقساط 1993 = $(22000 - 2000) \times 30\% = 6000$ دينار .

عن أقساط 1994 = $(46000 - 6000) \times 25\% = 10000$ دينار .

عن أقساط 1995 = $(60000 - 10,000) \times 40\% = \frac{20000}{36000}$ دينار .

36000 من حـ/مجمل دخل مؤجل

36000 إلى حـ/مجمل دخل محقق

6 - تحديد الإيراد من الفوائد لعام 1995 :

18000 من حـ/فوائد تحت التسوية

18000 إلى حـ/إيراد فوائد

ومن الممكن إعداد جدول لاحتساب مجمل الدخل المحقق في نهاية العام وذلك بتحديد أرصدة المدينين بعد استبعاد الفوائد عن مبيعات كل سنة ثم تطبيق معدل الدخل ، والفرق بين مجمل الدخل المؤجل في أول العام وآخره يقيّد دخلاً محققاً ويظهر الجدول على الصورة التالية :

	رصيد المدينين في 85/12/31	نسبة مجمل الدخل	الدخل المؤجل في نهاية السنة	الدخل المؤجل في بداية السنة	الدخل المحقق
من مبيعات 1993	*20,000	٪30	6000	12000	6000
من مبيعات 1994	20,000	٪25	5000	15000	10000
من مبيعات 1995	50,000	٪40	20000	40000	20000
	90,000		31,000	67000	36000

وبدلاً من احتساب الأقساط المحصلة من ثمن البيع النقدي ثم احتساب نصيب السنة من الفوائد فإن بعض الشركات تقوم باحتساب نسبة مجمل الدخل على الثمن الكلي للمبيعات (وهنا فإن رقم مجمل الدخل يتضخم) ثم تطبق نسبة مجمل الدخل على المبالغ المحصلة بصفة عامة سواء من الثمن النقدي أو الفوائد ، وبالطبع فإن النتائج تكون تقريبية وليست بنفس الدقة المتوقعة وتحسب في مثالنا عن عام 1995 كالآتي :

ثمن البيع النقدي 100,000
\+ الفوائد 24,000

124000
\- تكلفة بضاعة البيع بالتقسيط 60,000 ٪60 من البيع النقدي

مجمل الدخل والفوائد 64000

* رصيد المدينين في أول العام 46000 بطرح الفوائد 6000 = 40,000
بطرح المبالغ المحصلة أثناء العام 22000 بطرح الفوائد 2000 = 20,000
الرصيد في آخر العام 24000 4000 20,000

$$\text{نسبة مجمل الدخل بما في ذلك الفوائد } \frac{64000}{124000} = \%52 \text{ تقريباً}$$

استرداد البضاعة :

طبقاً لهذه الطريقة يتم تأجيل مجمل الدخل على المبيعات إلى أن يتم تحقيقه حسب الأقساط المحصلة وعليه فإن استرداد البضاعة يترتب عليه أن يتم إلغاء رصيد مديني المبيعات بالتقسيط مقابل إلغاء مجمل الدخل المتعلق بهذه الأقساط غير المحصلة ويعني ذلك تخفيض رصيد المدينين إلى تكلفة الأقساط الباقية على المدين ، وتقيّد البضاعة المستردة بالقيمة البيعية ويعتبر الفرق بين القيمة البيعية وتكلفة الأقساط الباقية ربحاً أو خسارة لعملية الاسترداد مع التأكد من إلغاء الفوائد غير المستحقة على المدين والمتمثلة في حساب الفوائد تحت التسوية وتتلخص الخطوات فيما يلي :

1 ـ يتم حصر الأقساط غير المحصلة من جميع المشترين الذين توقفوا عن الدفع في نفس الفترة وتحديد السنة أو السنوات التي تم فيها إبرام العقود .

2 ـ يتم تحديد مجمل الدخل المؤجل والمتعلق بالأقساط غير المحصلة وذلك باستخدام نسبة مجمل الدخل حسب السنة التي تمت فيها عملية البيع ويلغى مجمل الدخل المؤجل هذا من حساب المدين . وينطبق هذا أيضاً على السلعة المستردة في نفس العام .

3 ـ تقدر القيمة البيعية للسلعة المستردة ويفضل كما أشرنا ألاّ تزيد القيمة المسجلة عن الفرق بين رصيد المدين ومجمل الدخل المؤجل المتعلق بهذا الرصيد ، وذلك تطبيقاً لمفهوم الحيطة والحذر .

ويظهر القيد على الشكل التالي :

من مذكورين
حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة
حـ/مجمل دخل مؤجل
حـ/خسارة استرداد (في حالة الخسارة)
إلى حـ/مديني المبيعات بالتقسيط

وإذا لم يكن في الإمكان استرداد السلعة أو لم تكن لها قيمة بيعية اعتبر الفرق بين رصيد المدينين ومجمل الدخل المؤجل خسارة ديون معدومة .

مثال (12) :

ظهرت البيانات التالية في دفاتر إحدى الشركات في 1/1/ 94: -

100 000 مديني مبيعات بالتقسيط عن عام 1993 .

معدل مجمل الدخل على المبيعات 30٪ .

وفي خلال سنة 1994 تمت العمليات التالية :

- بلغت المبيعات بالتقسيط 250,000 دينار وتكلفتها 150,000 دينار .
- بلغت الأقساط المحصلة من المدينين 180,000 دينار منها 60,000 دينار من مديني عام 1993 .
- توقف اثنان من المشترين عن الدفع ، الأول من مشتري عام 1993 وقد كان رصيد حسابه 8000 دينار والثاني من مشتري عام 1994 وقد كان رصيد حسابه 1500 دينار. وقد قامت الشركة باستعادة السلع وقدرت قيمة السلعة الأولى بمبلغ 6000 دينار والثانية بمبلغ 800 دينار .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة جميعها في دفاتر الشركة .

الحل :

يلاحظ أولاً أن معدل مجمل الدخل لعام 84 هو $\frac{250000 - 150000}{250000} = 40\%$

1 - قيد المبيعات
250000 من حـ/مديني مبيعات بالتقسيط
250000 إلى حـ/المبيعات بالتقسيط

2 - قيد تحصيل الأقساط
180000 من حـ/النقدية
180000 إلى حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

3 - قيد التوقف من الدفع واسترداد السلعة الأولى :
من مذكورين
5600* حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة
2400 حـ/مجمل دخل مؤجل (30٪ من 8000)
8000 إلى حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

4 - قيد التوقف عن الدفع واسترداد السلعة الثانية :
من مذكورين
800 حـ/بضاعة بيع إيجاري مستردة
600 حـ/مجمل دخل مؤجل (40٪ من 1500)
100 حـ/خسارة بضاعة مستردة
1500 إلى حـ/مديني مبيعات بالتقسيط

5 - تحديد تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط :
150000 من حـ/تكلفة البضاعة المباعة بالتقسيط
150000 إلى حـ/المشتريات

6 - فصل مجمل الدخل المؤجل لعام 1994 :
250000 من حـ/مبيعات بالتقسيط

* تم أخذ 5600 لأننا لم نأخذ الأرباح في الحسبان تطبيقاً لمفهوم الحيطة والحذر .

إلى مذكورين
150000 حـ/تكلفة مبيعات بالتقسيط
100000 حـ/مجمل دخل مؤجل

7 ـ تحديد الدخل المحقق عن الأقساط المحصلة :

عن أقساط مبيعات 1983 $60000 \times 30\% = 18000$ دينار .

عن أقساط مبيعات 1984 $120000 \times 40\% = \frac{48000}{66000}$ دينار .

66000 من حـ/مجمل دخل مؤجل
66000 إلى حـ/مجمل دخل محقق

تمارين الفصل السادس

1 ـ اذكر طريقتين يمكن اتباعهما للمحاسبة عن عمليات البيع بالتقسيط .

2 ـ ما هي مبررات تأجيل تحقق الإيراد في حالة المبيعات بالتقسيط ، وهل تستند هذه المبررات إلى أسس نظرية ؟ .

3 ـ كيف يتم تصنيف مديني المبيعات بالتقسيط وبضاعة البيع بالتقسيط والبضاعة المستردة في الميزانية .

4 ـ باعت إحدى الشركات آلة تصفيف بمبلغ 15000 دينار يدفع منها 5000 دينار فوراً ويقسط الباقي على قسطين يدفع كل منهما بعد 6 أشهر وبمعدل فائدة 6٪ سنوياً ابتداءاً من 1990/7/1.

المطلوب :

إجراء قيود اليومية في دفاتر الشركة البائعة مستخدماً طريقة فوائد تحت التسوية .

5 ـ في 1992/1/1 باعت شركة الصناعات الفولاذية لأحد المصانع آلة ثمنها النقدي 4800 دينار . وقد تم الاتفاق على أن يسدد مبلغ 800 دينار فوراً وتقسيط الباقي على أربعة أقساط نصف سنوية متساوية يدفع كل منها في نهاية ستة أشهر ابتداءاً من 1992/6/30 وبمعدل فائدة 8٪ سنوياً على الرصيد .

المطلوب :

1 ـ تحديد قيمة القسط السنوي .
2 ـ تصوير جدول يبين المبلغ المدفوع ونصيب كل فترة في الفائدة .

6 ـ في 1994/1/1 باعت شركة الأثاث المكتبي والمدرسي أثاثاً لإحدى الشركات ثمنه النقدي 9000 دينار ، وذلك على أساس دفع مبلغ 2500 دينار فوراً وتقسيط الباقي على عشرة أقساط شهرية متساوية بما فيها الفائدة بمعدل 12% سنوياً.

المطلوب :

1 إعداد قيود اليومية اللازمة في دفاتر الشركة البائعة .

2 ـ تصوير جدول سداد الدين .

7 ـ تستخدم إحدى الشركات طريقة مجمل الدخل المؤجل في إعداد حساباتها من المبيعات بالتقسيط ، وقد تحصلت على المعلومات التالية خلال عام 1994 .

المبيعات بالتقسيط 250,000 دينار .

المتحصلات من مديني مبيعات بالتقسيط 120,000 دينار .

تكلفة المبيعات بالتقسيط 200,000 دينار .

بضاعة بيع إيجاري مستردة بقيمة بيعية 14,500 دينار .

رصيد المشترين الذين توقفوا عن الدفع 20,000 دينار .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر الشركة البائعة وإقفال الدفاتر .

8 ـ تستخدم شركة الأنوار طريقة مجمل الدخل المؤجل لقيد عمليات البيع بالتقسيط وقد تحصلت على المعلومات التالية :

المبيعات خلال الفترة	معدل مجمل الدخل	المدينين في 83/1/1	المتحصلات خلال 83	المدينين في 83/12/31
1991	%45	30000	30000	
1992	%40	50000	34000	16000
1993	%35		60000	140000

المطلوب :

قيد العمليات التي تمت خلال عام 1993 بما في ذلك الدخل المحقق في نهاية العام وتحصيل الأقساط .

9 ـ تستخدم شركة التصدي طريقة بضاعة البيع بالتقسيط في قيد عمليات البيع بالتقسيط ، وفي خلال عام 1994 تمت العمليات التالية :

1 ـ باعت مواد بناء تكلفتها 6000 دينار إلى الشركة الأهلية على أساس دفع قيمتها خلال ستة أشهر بموجب أقساط شهرية قيمة كل منها 1500 دينار . وقد تم دفع جميع الأقساط في مواعيدها .

2 ـ باعت معدات لشركة النسور تكلفتها 9200 دينار وذلك على أساس دفع 200 دينار فوراً وتقسيط الباقي على أربعة أقساط ربع سنوية قيمة كل منها 3000 دينار وقد تم دفع القسط الأول ثم توقفت الشركة عن الدفع وتم استرداد السلعة وقدرت قيمتها عند الرد بمبلغ 4000 دينار .

3 ـ باعت أخشاب بناء لشركة الأحرار تكلفتها 3500 دينار وذلك على أساس دفع القيمة بموجب عشرة أقساط تدفع كل شهرين قيمة كل منها 400 دينار وقد تم دفع الأقساط المستحقة في مواعيدها عدا القسط الخامس والذي يستحق في 94/11/30 تم دفعه في 1995/1/1 م .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر شركة التصدي وتصوير حساب بضاعة البيع بالتقسيط .

10 ـ باعت شركة الاتحاد في 1993/7/1 سيارة ثمنها النقدي 6000 دينار وذلك على أن يتم تقسيط الثمن مع الفوائد على عشرة أقساط متساوية من إجمالي الدين ، يدفع كل منها في نهاية كل شهرين ابتداءاً من 1993/9/1 مع العلم بأن معدل الفائدة 18% سنويا.

وفي 1994/3/1 توقف المشتري عن الدفع وتم استرداد السيارة .

وقد قامت شركة الاتحاد بتقدير قيمتها في ذلك التاريخ بمبلغ 3900 دينار وصرفت عليها مبلغ 110 دينار لصيانتها .

المطلوب :

قيد العمليات السابقة في دفاتر شركة الاتحاد خلال عامي 1993

1994 إذا كانت الشركة تستخدم طريقة الفوائد تحت التسوية .

11 ـ تستخدم شركة السعادة طريقة مجمل الدخل المؤجل في قيد عمليات البيع بالتقسيط وفي 1994/1/1 كان رصيد أحد مديني البيع بالتقسيط 1400 دينار. وفي خلال العام تم تحصيل مبلغ 450 دينار من هذا الرصيد، ثم توقف المدين عن الدفع وتم استرداد البضاعة وقد قدرت قيمتها البيعية بمبلغ 340 دينار وصرفت عليها الشركة مبلغ 60 دينار لتجديدها. فإذا كانت تكلفة السلعة عند بيعها 1295 دينار وأن ثمن البيع كان 1850 دينار فما هي القيود اللازمة لإثبات العمليات خلال عام 94.

12 ـ كانت شركة الأمة في بداية تكوينها في عام 1990 تعتبر أن إيراد المبيعات يعتبر محققاً في السنة التي تتم فيها عملية البيع، وأخيراً رأى المدير المالي أن يتم الأخذ بطريقة البيع بالتقسيط بالنسبة للبضاعة التي تباع بالتقسيط. وقد طلب منك بصفتك خبيراً مالياً المساعدة في تعديل الدفاتر بما يتمشى وهذا الغرض وقد تحصلت على المعلومات التالية المتعلقة بسنة 1990 كما تظهر في 1990/12/31.

المبيعات :		
بالتقسيط	2864110,150	دينار
عادية	279574,300	دينار
تكلفة البضاعة المباعة :		
بالتقسيط	193410,180	دينار
عادية	189914,310	دينار
حسابات المدينين :		
عن مبيعات بالتقسيط	102410,090	دينار
عن مبيعات عادية	32319,600	دينار
خسائر بضاعة مستردة	3186,400	دينار
مصروفات تشغيل	60310,520	دينار
مصروفات أخرى	43018,120	دينار

وقد تم استرداد بضاعة من أحد المشترين عندما كان رصيد حسابه 3186,400 دينار وقد قدرت القيمة البيعية بمبلغ 2840 دينار . وتمكنت الشركة من بيع نصف البضاعة المستردة خلال عام 1990 وأنه لم يتم إثبات البضاعة المستردة في الدفاتر ولم تظهر ضمن الجرد .

المطلوب :

1 ـ قيود التعديل اللازمة للأخذ بطريقة مجمل الدخل المؤجل مع افتراض أن الدفاتر لم تقفل بعد .

13 ـ إذا علمت أن تكلفة الآلة التمرين رقم (5) بمبلغ 3600 دينار فما هي القيود اللازمة خلال عام 93 باستخدام طريقة مجمل الدخل المؤجل .

14 ـ تقوم إحدى الشركات ببيع منتجاتها بطريقة البيع بالتقسيط بالنسبة لذوي الدخل المتوسط على الحساب ولفترة شهرين . وخلال العام الأول من نشاطها تحصلت على المعلومات التالية :

مبيعات عادية	300,000 دينار .
مبيعات بالتقسيط بما في ذلك الفوائد	630,000 دينار (الفوائد 30,000)
تكلفة المبيعات العادية	180,000 دينار
تكلفة المبيعات بالتقسيط	420,000 دينار
مصروفات تشغيل	100,000 دينار
تحصيلات من مديني :	
البيع العادي	190,000 دينار
البيع بالتقسيط	350,000 دينار
	بما في ذلك فوائد 12000

المطلوب :

1 ـ إعداد قيود اليومية اللازمة وذلك بافتراض أن الشركة تقوم بإعداد الحسابات المالية على أساس مبدأ الاستحقاق (عدم تأجيل

مجمل الدخل) بينما تستخدم طريقة البيع بالتقسيط لأغراض الضريبة وأن معدل الضريبة على دخل الشركات 25٪ .

2 ـ إعداد قيود اليومية إذا كانت الشركة تتبع طريقة البيع بالتقسيط في إعداد حساباتها المالية وكذلك قيود التسوية .

15 ـ في 1992/1/1 باعت إحدى شركات الأثاث معدات مكتبية وذلك على أساس دفع 220,723 دينار فوراً وتقسيط الباقي على 6 أقساط يدفع كل منها بعد شهرين ابتداء من 1992/3/1 قيمة كل منها 200 دينار بما في ذلك الفوائد بمعدل 6٪ سنوياً .

وفي 9/3 توقف المشتري عن الدفع وتم استرداد المعدات المكتبية وقدرت قيمتها في ذلك التاريخ بمبلغ 680 دينار . وقد تم بيع البضاعة المستردة في نفس السنة بمبلغ 900 دينار بعد أن انفق عليها بمبلغ 120 دينار مصروفات تجديد .

المطلوب :

1 ـ باستخدام طريقة الفوائد تحت التسوية أذكر القيود اللازمة للعمليات جميعها .

2 ـ باستخدام طريقة مجمل الدخل المؤجل أذكر قيود اليومية اللازمة لعمليات البيع والرد ثم إعادة البيع .

جدول القيمة الحالية لدفعة مقدارها ١ دينار

n \ i	½%	1%	1½%	2%	2½%	3%
1	0.995025	0.990099	0.985222	0.980392	0.975610	0.970874
2	1.985099	1.970395	1.955883	1.941561	1.927424	1.913470
3	2.970248	2.940985	2.912200	2.883883	2.856024	2.828611
4	3.950496	3.901966	3.854385	3.807729	3.761974	3.717098
5	4.925866	4.853431	4.782645	4.713460	4.645829	4.579707
6	5.896384	5.795476	5.697187	5.601431	5.508125	5.417191
7	6.862074	6.728195	6.598214	6.471991	6.349391	6.230283
8	7.822959	7.651678	7.485925	7.325481	7.170137	7.019692
9	8.779064	8.566018	8.360517	8.162237	7.970866	7.786109
10	9.730412	9.471305	9.222185	8.982585	8.752064	8.530203
11	10.677027	10.367628	10.071118	9.786848	9.514209	9.252624
12	11.618932	11.255077	10.907505	10.575341	10.257765	9.954004
13	12.556151	12.133740	11.731532	11.348374	10.983185	10.634955
14	13.488708	13.003703	12.543382	12.106249	11.690912	11.296073
15	14.416625	13.865053	13.343233	12.849264	12.381378	11.937935
16	15.339925	14.717874	14.131264	13.577709	13.055003	12.561102
17	16.258632	15.562251	14.907649	14.291872	13.712198	13.166118
18	17.172768	16.398269	15.672561	14.992031	14.353364	13.753513
19	18.082356	17.226009	16.426168	15.678462	14.978891	14.323799
20	18.987419	18.045553	17.168639	16.351433	15.589162	14.877475
21	19.887979	18.856983	17.900137	17.011209	16.184549	15.415024
22	20.784059	19.660379	18.620824	17.658048	16.765413	15.936917
23	21.675681	20.455821	19.330861	18.292204	17.332110	16.443608
24	22.562866	21.243387	20.030405	18.913926	17.884986	16.935542
25	23.445638	22.023156	20.719611	19.523456	18.424376	17.413148
26	24.324018	22.795204	21.398632	20.121036	18.950611	17.876842
27	25.198028	23.559608	22.067617	20.706898	19.464011	18.327031
28	26.067689	24.316443	22.726717	21.281272	19.964889	18.764108
29	26.933024	25.065785	23.376076	21.844385	20.453550	19.188455
30	27.794054	25.807708	24.015838	22.396456	20.930293	19.600441
31	28.650800	26.542285	24.646146	22.937702	21.395407	20.000428
32	29.503284	27.269589	25.267139	23.468335	21.849178	20.388766
33	30.351526	27.989693	25.878954	23.988564	22.291881	20.765792
34	31.195548	28.702666	26.481728	24.498592	22.723786	21.131837
35	32.035371	29.408580	27.075595	24.998619	23.145157	21.487220
36	32.871016	30.107505	27.660684	25.488842	23.556251	21.832253
37	33.702504	30.799510	28.237127	25.969453	23.957318	22.167235
38	34.529854	31.484663	28.805052	26.440641	24.348603	22.492462
39	35.353089	32.163033	29.364583	26.902589	24.730344	22.808215
40	36.172228	32.834686	29.915845	27.355479	25.102775	23.114772
41	36.987291	33.499689	30.458961	27.799489	25.46612[illegible]	23.412400
42	37.798300	34.158108	30.994050	28.234794	25.820607	23.701359
43	38.605274	34.810008	31.521232	28.661562	26.166446	23.981902
44	39.408232	35.455454	32.040622	29.079963	26.503849	24.254274
45	40.207196	36.094508	32.552337	29.490160	26.833024	24.518713
46	41.002185	36.727236	33.056490	29.892314	27.154170	24.775449
47	41.793219	37.353699	33.553192	30.286582	27.467483	25.024708
48	42.580318	37.973959	34.042554	30.673120	27.773154	25.266707
49	43.363500	38.588079	34.524683	31.052078	28.071369	25.501657
50	44.142786	39.196118	34.999688	31.423606	28.362312	25.729764

جدول القيمة الحالية لدفعة مقدارها ١ دينار

n \ i	3½%	4%	4½%	5%	5½%	6%
1	0.966184	0.961538	0.956938	0.952381	0.947867	0.943396
2	1.899694	1.886095	1.872668	1.859410	1.846320	1.833393
3	2.801637	2.775091	2.748964	2.723248	2.697933	2.673012
4	3.673079	3.629895	3.587526	3.545951	3.505150	3.465106
5	4.515052	4.451822	4.389977	4.329477	4.270284	4.212364
6	5.328553	5.242137	5.157872	5.075692	4.995530	4.917324
7	6.114544	6.002055	5.892701	5.786373	5.682967	5.582381
8	6.873956	6.732745	6.595886	6.463213	6.334566	6.209794
9	7.607687	7.435332	7.268791	7.107822	6.952195	6.801692
10	8.316605	8.110896	7.912718	7.721735	7.537626	7.360087
11	9.001551	8.760477	8.528917	8.306414	8.092536	7.886875
12	9.663334	9.385074	9.118581	8.863252	8.618518	8.383844
13	10.302738	9.985648	9.682852	9.393573	9.117079	8.852683
14	10.920520	10.563123	10.222825	9.898641	9.589648	9.294984
15	11.517411	11.118387	10.739546	10.379658	10.037581	9.712249
16	12.094117	11.652296	11.234015	10.837770	10.462162	10.105895
17	12.651321	12.165669	11.707191	11.274066	10.864609	10.477260
18	13.189682	12.659297	12.159992	11.689587	11.246074	10.827603
19	13.709837	13.133939	12.593294	12.085321	11.607654	11.158116
20	14.212403	13.590326	13.007936	12.462210	11.950382	11.469921
21	14.697974	14.029160	13.404724	12.821153	12.275244	11.764077
22	15.167125	14.451115	13.784425	13.163003	12.583170	12.041582
23	15.620410	14.856842	14.147775	13.488574	12.875042	12.303379
24	16.058368	15.246963	14.495478	13.798642	13.151699	12.550358
25	16.481515	15.622080	14.828209	14.093945	13.413933	12.783356
26	16.890352	15.982769	15.146611	14.375185	13.662495	13.003166
27	17.285365	16.329586	15.451303	14.643034	13.898100	13.210534
28	17.667019	16.663063	15.742874	14.898127	14.121422	13.406164
29	18.035767	16.983715	16.021889	15.141074	14.333101	13.590721
30	18.392045	17.292033	16.288889	15.372451	14.533745	13.764831
31	18.736276	17.588494	16.544391	15.592811	14.723929	13.929086
32	19.068865	17.873552	16.788891	15.802677	14.904198	14.084043
33	19.390208	18.147646	17.022862	16.002549	15.075069	14.230230
34	19.700684	18.411198	17.246758	16.192904	15.237033	14.368141
35	20.000661	18.664613	17.461012	16.374194	15.390552	14.498246
36	20.290494	18.908282	17.666041	16.546852	15.536068	14.620987
37	20.570525	19.142579	17.862240	16.711287	15.673999	14.736780
38	20.841087	19.367864	18.049990	16.867893	15.804738	14.846019
39	21.102500	19.584485	18.229656	17.017041	15.928662	14.949075
40	21.355072	19.792774	18.401584	17.159086	16.046125	15.046297
41	21.599104	19.993052	18.566109	17.294368	16.157464	15.138016
42	21.834883	20.185627	18.723550	17.423208	16.262999	15.224543
43	22.062689	20.370795	18.874210	17.545912	16.363032	15.306173
44	22.282791	20.548841	19.018383	17.662773	16.457851	15.383182
45	22.495450	20.720040	19.156347	17.774070	16.547726	15.455832
46	22.700918	20.884654	19.288371	17.880067	16.632915	15.524370
47	22.899438	21.042936	19.414709	17.981016	16.713664	15.589028
48	23.091244	21.195131	19.535607	18.077158	16.790203	15.650027
49	23.276565	21.341472	19.651298	18.168722	16.862751	15.707572
50	23.455618	21.482185	19.762008	18.255925	16.931518	15.761861

جدول القيمة الحالية لدفعة مقدارها ١ دينار

n \ i	7%	8%	9%	10%	12%	15%
1	0.934579	0.925926	0.917431	0.909091	0.892857	0.869565
2	1.808018	1.783265	1.759111	1.735537	1.690051	1.625709
3	2.624316	2.577097	2.531295	2.486852	2.401831	2.283225
4	3.387211	3.312127	3.239720	3.169865	3.037349	2.854978
5	4.100197	3.992710	3.889651	3.790787	3.604776	3.352155
6	4.766540	4.622880	4.485919	4.355261	4.111407	3.784483
7	5.389289	5.206370	5.032953	4.868419	4.563757	4.160420
8	5.971299	5.746639	5.534819	5.334926	4.967640	4.487322
9	6.515232	6.246888	5.995247	5.759024	5.328250	4.771584
10	7.023582	6.710081	6.417658	6.144567	5.650223	5.018769
11	7.498674	7.138964	6.805191	6.495061	5.937699	5.233712
12	7.942686	7.536078	7.160725	6.813692	6.194374	5.420619
13	8.357651	7.903776	7.486904	7.103356	6.423548	5.583147
14	8.745468	8.244237	7.786150	7.366687	6.628168	5.724476
15	9.107914	8.559479	8.060688	7.606080	6.810864	5.847370
16	9.446649	8.851369	8.312558	7.823709	6.973986	5.954235
17	9.763223	9.121638	8.543631	8.021553	7.119630	6.047161
18	10.059087	9.371887	8.755625	8.201412	7.249670	6.127966
19	10.335595	9.603599	8.950115	8.364920	7.365777	6.198231
20	10.594014	9.818147	9.128546	8.513564	7.469444	6.259331
21	10.835527	10.016803	9.292244	8.648694	7.562003	6.312462
22	11.061241	10.200744	9.442425	8.771540	7.644646	6.358663
23	11.272187	10.371059	9.580207	8.883218	7.718434	6.398837
24	11.469334	10.528758	9.706612	8.984744	7.784316	6.433771
25	11.653583	10.674776	9.822580	9.077040	7.843139	6.464149
26	11.825779	10.809978	9.928972	9.160945	7.895660	6.490564
27	11.986709	10.935165	10.026580	9.237223	7.942554	6.513534
28	12.137111	11.051078	10.116128	9.306567	7.984423	6.533508
29	12.277674	11.158406	10.198283	9.369606	8.021806	6.550877
30	12.409041	11.257783	10.273654	9.426914	8.055184	6.565980
31	12.531814	11.349799	10.342802	9.479013	8.084986	6.579113
32	12.646555	11.434999	10.406240	9.526376	8.111594	6.590533
33	12.753790	11.513888	10.464441	9.569432	8.135352	6.600463
34	12.854009	11.586934	10.517835	9.608575	8.156564	6.609099
35	12.947672	11.654568	10.566821	9.644159	8.175504	6.616607
36	13.035208	11.717193	10.611763	9.676508	8.192414	6.623137
37	13.117017	11.775179	10.652993	9.705917	8.207513	6.628815
38	13.193473	11.828869	10.690820	9.732651	8.220993	6.633752
39	13.264928	11.878582	10.725523	9.756956	8.233030	6.638045
40	13.331709	11.924613	10.757360	9.779051	8.243777	6.641778
41	13.394120	11.967235	10.786569	9.799137	8.253372	6.645025
42	13.452449	12.006699	10.813366	9.817397	8.261939	6.647848
43	13.506962	12.043240	10.837950	9.833998	8.269589	6.650302
44	13.557908	12.077074	10.860505	9.849089	8.276418	6.652437
45	13.605522	12.108402	10.881197	9.862808	8.282516	6.654293
46	13.650020	12.137409	10.900181	9.875280	8.287961	6.655907
47	13.691608	12.164267	10.917597	9.886618	8.292822	6.657310
48	13.730474	12.189136	10.933575	9.896926	8.297163	6.658531
49	13.766799	12.212163	10.948234	9.906296	8.301038	6.659592
50	13.800746	12.233485	10.961683	9.914814	8.304498	6.660515

المراجع

أولاً : العربية :

1 ـ محمد حسن الجزيري ومحمد نصر الهواري ، دراسات في محاسبة المنشآت التجارية ، مكتبة عين شمس القاهرة (بدون تاريخ) .

2 ـ محمد حسن الجزيري وعلي محروس شادي ، محاسبة المنشآت التجارية مكتبة عين شمس القاهرة 1972 .

3 ـ محمد أحمد خليل، النظم المحاسبية الخاصة، دار الجامعات المصرية النهضة العربية القاهرة، 1975.

4 - محمد حمدي النشار (دراسات في المحاسبة الراقية) منشأة المعارف 1967 الاسكندرية.

5 - عبد المنعم محمود عبد المنعم ، دراسات في المحاسبة التطبيقية ، دار النهضة العربية القاهرة ، 1975 .

6 - لطفي محمود عيسوي ومصطفى عيسى خضير ، المحاسبة الخاصة ، الجزء الأول ، مطابع سجل العرب 1972 .

7 - حسن محمد كمال ، دراسات في التنظيم المحاسبي ، المنشآت ذات الأقسام والفروع ، مكتبة عين شمس 1969 .

8 - عبد الحي مرعي ، علي أبو الحسن ، أحمد بسيوني ، في النظم والمشاكل المحاسبية ، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية 1980 .

ثانياً : الأجنبية :

1 - ARP an, J.S. and Radebaugh, L. H. «International Accounting and Multinational Enterprises» Warren, Gorham & Lamont 1981.

2 - Hepworth, Samuel «Reporting Foreign operations» (Ann Arbor: University Of Michigan, 1956).

3 - Haried, A. A., Imdieke, L. F. and Smith, R.E. «Advanced Accounting» John Wiley Sons 1979.

4 - Meigs, W. B., Mosich, A. N. and Larsen, E. J. «Modern Advanced Accounting» Mcgraw-Hill Book Co. 1979.

5 - Meigs, W. B. Johnson, C. E. and Meigs, R. F. «Accounting : The Basis For Business Decision» 4th ed. McGraw-Hill Book Co. 1977.

6 - Pyle, W. W. and White, J. A «Fundamental Accounting Principles» Richard Irwien 1975.

7 - Simon, Harry and Brock, Karrem «Advanced Accounting» (Southwestern Publishing Co. 1968). 4th ed.

محتويات الكتاب

محتويات الكتاب

القسم الأول

الفصل الأول

محاسبات الأقسام

القسم الثاني

حسابات الفروع

الفصل الثاني

الفروع غير المستقلة

النظام المحاسبي في الفروع غير المستقلة

الفصل الثالث
الفروع المستقلة الداخلية

الفصل الرابع
الفروع الخارجية وعمليات التبادل الخارجي

القسم الثالث
أنواع البيوع

الفصل الخامس
بضاعة الأمانة

الفصل السادس
المحاسبة عن البيع بالتقسيط